



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 17 / 11 / 1994
C	Rubrica

Processo nº 10855.001053/90-15

Sessão nº: 22 de março de 1994
Recurso nº: 88.572
Recorrente: METALURGICA JOLLY LTDA.
Recorrida : DRF - SOROCABA - SP

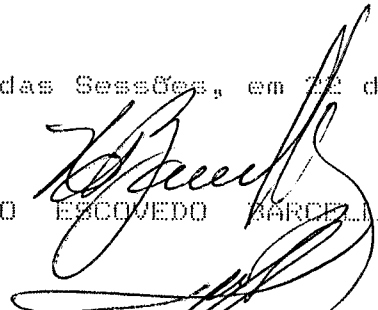
ACORDÃO nº 202-06.441

IPI - LEVANTAMENTO DA PRODUÇÃO ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS (art. 343, do RIPI/82) : Saída de produtos sem emissão de notas fiscais - levantamento efetuado por elementos subsidiários mediante critério adequado e eficiente. Não concordando com o resultado a que chegou a fiscalização, o sujeito passivo deve apresentar, objetivamente, os pontos de discordância ou método de levantamento, com base nos mesmos elementos, dados e informações que forneceu ao Fisco, que possam infirmar a denúncia fiscal. **Recurso Negado.**

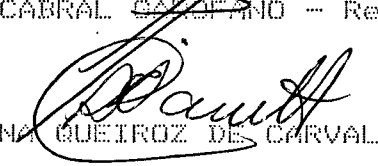
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **METALURGICA JOLLY LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Ausente o Conselheiro JOSE ANTONIO AROCHA DA CUNHA.

Sala das Sessões, em 22 de março de 1994.


HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS - Presidente


JOSE CABRAL CALAFANO - Relator


ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 29 ABR 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ELIO ROTHE, ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO, OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA e TARASIO CAMPELO BORGES.

eaal./



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 10855.001053/90-15

Recurso nº : 88.572

Acórdão nº : 202-06.441

Recorrente : METALURGICA JOLLY LTDA.

R E L A T Ó R I O

No período de 19.07.89 a 23.08.90, os representantes da Fazenda Nacional, no desenvolvimento dos trabalhos fiscais, através de vários termos de intimação e prestação de esclarecimentos, coletaram junto à empresa farta documentação, quadros demonstrativos e informações sobre o processo produtivo, matérias-primas, estoques, compras, produtos, etc., tudo com o objetivo de levantar a real produção do estabelecimento industrial, compreendido entre 01.01.86 a 31.12.86.

Por objetividade e economia processual, adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida (fls. 309/311):

"As fls. 283/285 do presente, foi lavrado o Auto de Infração contra a empresa, em epígrafe, para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, em valor equivalente a 143.981,58 BTNFs que, acrescido de juros de mora (59.035,21 BTNFs) e multa de 100% (143.981,58 BTNFs) perfaz o montante de 346.998,36 BTNFs, em decorrência de no trabalho de fiscalização, programa Auditoria de Produção, ter sido constatada diferenças no confronto entre a produção registrada com o consumo de matéria prima, no período de 01.01.86 a 31.12.86, caracterizando tais diferenças como omissão de receitas, provenientes de saídas de Produtos sem emissão de documentário fiscal, bem como aquisição de matéria prima, infringindo o disposto nos artigos 54, 55 inciso I "b", inciso II "c", 56, 62, 63 inciso II, 107, 225 inciso I c/c o 236 inciso I, 263, 274, 275, 279, 294, 343 "caput" e parágrafo 1º, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87981/82 e IN/SRF nº 129/86.

As fls. 287/294, impugnou a interessada o Auto de Infração, alegando em síntese que:

a) após os trabalhos de auditoria de produção, ao apurar diferença a favor do consumo de matéria prima, alegaram os Srs. Fiscais que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 10855.001053/90-15

Acórdão nº: 202-06.441

empresa vem adquirindo matéria prima e conseqüentemente, dando saída de produtos sem cobertura de documentário fiscal, caracterizando como omissão de receita operacional, calculando com base na quantidade de produtos que poderiam ter sido fabricado com a diferença encontrada;

b) foram fornecidos pela empresa números estimados e perdas médias, cujo resultados baseados nesses valores, podem variar muito se considerar o mínimo ou o máximo; a empresa somente dispõe de números gerais e não específicos para cada produto; forneceu os dados com a máxima precisão possível, mas a questão não é só numérica, pois em 1986 a empresa fabricava um tipo de produto que não é o que fabrica hoje, tendo método de fabricação evoluído, de modo que as informações tem que ser revista por não corresponderem a realidade;

c) cabe ainda, ressaltar que o artº 343 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87981/82, explicita que constituem elementos subsidiários para o cálculo de produção, o valor e quantidade de matérias primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão de obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações de estoque de matéria prima, produtos intermediários e embalagens; entendendo que o método de levantamento fiscal, baseado em índices de aproveitamento das matérias primas e produtos intermediários, comparados com a produção obtida pelo estabelecimento industrial, constitui elemento subsidiário de apuração que por si não justifica a lavratura do Auto de Infração; desta forma, os dados baseados tanto nas relações de produtos industrializados, como nos insumos utilizados, são meios meramente complementares à verificação das operações tributadas realizadas pelo contribuintes, portanto, há de se concluir, que os elementos subsidiários, não constituem fórmula eficiente e correta de apurá-la;

d) trata-se aqui da chamada quebra no processo de industrialização e da escolha inadequada do meio para averiguação da realidade, pois uma determinada percentagem de quebra poderá variar muito não só em função de cada produto fabricado como também de cada peça de um mesmo produto, ou seja, ainda que fosse elaborado um laudo para cada produto para calcular as quebras



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 10855.001053/90-15
Acórdão nº: 202-06.441

no processo produtivo, ainda assim o resultado seria estimado, a menos que se fizesse um laudo para cada peça fabricada, o que é totalmente inviável, portanto, nunca poderíamos ter uma real situação da compra e produção de uma empresa industrial, como a da ora autuada;

e) todas as informações prestadas pela impugnante quanto ao consumo na produção, foram estimadas globalmente. Um determinado produto pode ter uma quebra muito mais alta que outro que é composto das mesmas matérias primas, por razões das mais variadas, como design, tamanho, etc;

f) a própria sucata pode ser juntada em depósitos e só ser vendida ou reaproveitada muito tempo depois, esperando um melhor preço de mercado, por ex., sem que esta conduta viole qualquer dispositivo legal. Desta forma, já é difícil avaliar quanto da sucata corresponde a produção de um determinado ano, uma vez que a perda por peça é variável e a própria sucata ao ser reaproveitada também sofre perdas;

g) dada a inexatidão dos números apurados, fica impossível averiguar com certeza a quantidade de peças que poderiam ter sido fabricadas;

h) a não consideração do disposto no item 6 do PN CST nº 45/77, que trata sobre ocorrência de quebras no processamento, resultou na distorção da apuração real;

i) no que tange ao método de avaliação empregado pela Receita, que a tecnologia avança em ritmo acelerado de modo que em 4 anos (1986 a 1990) a mudança no método de produção é bastante considerável; os produtos fabricados pela impugnante avançam muito, uma vez que novos modelos sempre estão sendo lançados, e, todos esses fatores conjugados invalidam a utilização do método empregado pelo fisco por constituir meio não idôneo para o fim pretendido; entende a impugnante que um levantamento, tal como foi efetuado pela fiscalização, específico, é meio impróprio para apuração de diferenças em uma indústria de transformação;

As fls. 302/308 em informação circunstanciada acerca das razões apresentadas pela interessada, os autores do procedimento fiscal opinaram pela manutenção do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração".

O julgador monocrático indeferiu a impugnação considerando que o laudo técnico do Instituto de Pesquisa



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº: 10885.001053/90-15
Acórdão nº: 202-06.441

Tecnológica de São Paulo - IPT, para determinar as quebras, se deferida fosse a perícia requerida, seu resultado só militaría contra a autuada. A impugnante não trouxe aos autos do processo fatos e provas que pudessem alterar a exigência originária e, para concluir o **decisum**, reporta-se à contestação fiscal.

Em suas razões de recurso (fls.312/316), como matéria preliminar prejudicial ao mérito, argúi cerceamento de seu direito de defesa, na medida em que o julgador singular deveria determinar a realização de perícia, nos termos do artigo 344 do RIFI/82, sem o que deve ser declarada nula a decisão recorrida.

No mérito, reitera os argumentos oferecidos na impugnação. Aduz que a Fiscalização elaborou com presunções e apresenta resumo sobre o consumo e estoques de matérias-primas. São três as presunções, contra as quais se insurge a recorrente:

a) presunção que ocorreu uma aquisição de 285.834 Kg de matéria-prima sem documentação fiscal;

b) presunção da produção de uma determinada quantidade de produtos que poderiam ter sido fabricados com tal matéria-prima e que presumivelmente ingressou na empresa sem documentário fiscal; e

c) presunção de venda, sem documentação fiscal, de todos produtos que presumivelmente teriam sido fabricados.

Concluindo suas razões, sustenta:

"3 - Em todo o trabalho fiscal, no demonstrativo nº III, consta que a produção registrada de seu principal produto, Rodas de Alumínio, durante o ano de 1986 foi 73.971 rodas e com base na hipótese formulada a fiscalização "presumiu" uma produção adicional de mais 36.464 rodas. Ou seja, um acréscimo de produção de mais de 50%.

4 - Com um acréscimo de produção da ordem de 50% sobre produção registrada, evidentemente que a fiscalização com todo o tempo que dispôs para realização da auditoria (12 meses) teria condições de apurar outros elementos subsidiários para embasar sua hipótese.

5 - Em aceitando-se a "Tripla Presunção", no "Ba-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10855.001053/90-15

Acórdão nº: 202-06.441

lanço" de movimentação de matéria prima apresentado acima, teríamos um ciclo vicioso: Deve-se adicionar ao item "Consumo na Produção", os 285.834 Kg. Em consequência este item passaria a apresentar um total de 865.770 Kg. (579.936 mais 285.834) e novamente "faltariam" 285.834 Kg. nas entradas de matéria prima.

6 - Neste tipo de levantamento, o usual é a fiscalização constatar na "Apuração de Estoque", o registro de quantidades de matérias primas superiores às existências físicas.

Este tipo de diferença é que permite, via de regra, à fiscalização embasar a acusação de omissão de receitas, com vendas "sem nota".

Numa situação dessas, a acusação fiscal, baseia-se numa só "Presunção": "A diferença da existência física de matéria prima em razão da venda de produtos sem nota".

No caso em tela não ocorreu a constatação da "Falta Física" de matéria prima, mas sim, apontou-se uma diferença a menor nas quantidades registradas nos controles de estoque. Teriam ocorrido vendas superiores às quantidades de entrada registrada.

7 - Estas diferenças, além de outros fatores (falta de registro de estoque de sucatas geradas em exercícios anteriores; apuração incorreta das quantidades de matéria prima ingressada ou das quantidades de material revendido, sucatas e metais puros), porém ter sido ocasionadas por incorretas apurações dos índices de quebra e dos pesos dos produtos acabados, conforme exposto na Impugnação da Recorrente.

8 - Todos os argumentos utilizados na defesa pela Recorrente foram ignorados pelo Recorrido.

Foi indeferida inclusive a solicitação de indicação de órgão técnico, conforme previsto no artigo 344 do RIPI."

Cita, em relação ao levantamento da produção, como dispõe o artigo 344 do RIPI/782, o Acórdão nº 202-04.106.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10855.001053/90-15
Acórdão nº: 202-06.441

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSE CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

Em preliminar.

Entendo que a autoridade fazendária que julgou o feito em primeira instância administrativa decidiu sobre o pedido de perícia, bem como motivou seu indeferimento. Ao formular seu requerimento de diligência ou perícia, a contribuinte deve observar o disposto nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72. Nas duas situações, impõe-se a formulação dos quesitos cuja revisão ou esclarecimento se propõe, sendo obrigatório que a impugnante, para a perícia, deve indicar seu perito.

Inobservância pela requerente dos requisitos citados no parágrafo único do art. 17 do citado Decreto poderá proporcionar a decisão válida de inexistência do pedido. A exemplo: o Acórdão nº 103-11.387, de 15.07.91:

" CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Não configura pedido de diligência ou perícia a simples referência sobre o assunto, feito de maneira genérica, sem especificação da matéria do lançamento que se pretende seja examinada, indicação dos quesitos a serem respondidos e no caso de perícia a qualificação do perito do sujeito passivo."

Cabe aqui, a título de valiosos esclarecimentos, trazer ensinamentos expressados pelo incansável estudioso do processo administrativo/fiscal Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda, atual Coordenador do Sistema de Fiscalização da SRF:

"Embora não explicitado no Decreto em apreço, deve-se concluir somente ser justificável a formulação de pedidos de diligências ou perícias, pelo Reclamante, quanto a matéria de fato, ou assunto de natureza técnica, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocar os elementos materiais examináveis (v.g. máquinas, veículos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10855.001053/90-15
Acórdão nº: 202-06.441

construções, exame do processo de produção), quer pela localização da prova (v.g. escrituração, documentos ou informações em poder de terceiros, outros processos fiscais existentes, documentos de órgãos públicos), quer pela espécie de exame necessário (v.g. análise grafotécnica, análise química).

Por conseguinte, revela-se **prescindível** a diligência ou perícia sobre aspecto que poderia ser comodamente trazido à colação com a inicial, ou sobre matéria de natureza puramente jurídica.

De outra parte, é de conveniência, para reforçar a possibilidade de êxito do pedido e afastar suspeitas quanto ao seu caráter protelatório, acompanhar o requerimento, sempre que possível, de amostragem ou qualquer forma de evidencição dos aspectos cuja apreciação se requer nesse exame."

ARRUDA, Luiz Henrique B. de (1993). "Processo Administrativo-Fiscal (Manual)" Resenha Tributária, pág. 56/57.

O julgador singular motivou o indeferimento da realização de perícia, entendo ser prescindível tal providência, utilizando prerrogativa subjetiva que a lei lhe confere.

Da mesma forma, em suas razões de recurso, ao sustentar o pedido de perícia, faltou objetividade ao pedido, pelo que, nesse particular, mantenho a decisão recorrida.

Não acolho a preliminar arguida.

No desenvolver dos trabalhos fiscais, creio não ter faltado zelo aos representantes da Fazenda Nacional, porquanto todos os elementos materiais foram coletados junto à própria empresa (art. 148 do CTN), bem como para suas interpretações e esclarecimentos os mesmos louvaram-se nas informações prestadas pelo sujeito passivo, provado à sociedade no corpo do processo ser o maior interessado na confiabilidade de interpretação e apuração da produção, através de seus elementos subsidiários próprios.

Considero idôneo o método de auditoria de produção adotado pela Fiscalização, bem como não percebi, mesmo que por amostragem, qualquer erro material (raciocínio matemático e cálculos) que soprasses contra os interesses da recorrente. Em resumo, a matéria-prima denominada liga de alumínio é aquela que tem maior representatividade no processo produtivo da apelante,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10855.001053/90-15

Acórdão nº: 202-06.441

pelo que creio ser desnecessário trazer outros produtos intermediários - os quais foram questionados pela autuada, mas sequer foram apontados - que seriam imprescindíveis para pôr sob dúvida os resultados oferecidos pela denúncia fiscal.

Não concilio meu juízo com aquele sustentado pela recorrente, no sentido de que a Fiscalização laborou com meras presunções.

Sobre as presunções no Direito Tributário, cabe citar o Mestre Gilberto Ullúa Canto, que, com a costumeira propriedade, escreveu:

"2.2. Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexó casual lógico que o liga aos dados antecedentes.

2.3. As presunções podem ser, segundo a origem, a) **simples** ou **comuns**, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) **legais** ou de **direito**, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexó casual entre as duas situações (a atual e a sua consequente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a consequente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que **constitui modalidade probatória** (direito adjetivo).

2.4. Segundo a sua força, as presunções podem .



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10855.001053/90-15

Acórdão nº : 202-06.441

ser a) **relativas** (juris tantum) ou **absolutas** (juris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se". CANTO, Gilberto Ulhoa (1991). "Presunções no Direito Tributário". Resenha Tributária, págs. 3/4).

Nesse mesmo sentido, sobre a presunção legal, leciona o Mestre José Luis Bulhões Pedreira:

" O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso."

PEDREIRA, José Luiz Bulhões (1979). "Imposto sobre a Renda-Pessoas Jurídicas". JUSTEC., RJ, Pág.806.

Nada mais claro e incontroverso que a norma integrante do artigo 343, parágrafos, do RIPI/82, é a própria presunção que admite os elementos subsidiários, para se chegar à produção real.

A Fiscalização tomou cuidados irreparáveis na tentativa de demonstrar que a autuada produziu e deu saída a produtos, sem cobertura suficiente de matéria-prima (liga de alumínio), o que enseja a presunção legal de compras omitidas, logo pagas com recursos mantidos à margem da contabilidade regular. Essa matéria-prima representa o consumo mais expressivo no processo produtivo, e, por si só, pode ser adotada para se estimar a produção, no mínimo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

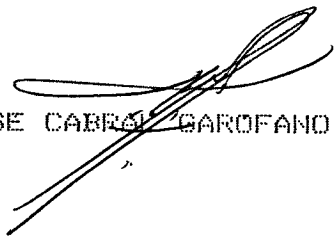
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10855.001053/90-15

Acórdão nº: 202-06.441

São essas razões de decidir que me levam a negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de março de 1994.


JOSE CABRAL GAROFANO