



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10880.006716/91-17

Sessão de : 21 de setembro de 1994

Acórdão n.º 202-07.086

Recurso n.º : 94.352

Recorrente : FCI COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA.

Recorrida : DRF em São Paulo - SP

IPI - OMISSÃO DE RECEITAS - ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS.
Levantamento da produção por elementos subsidiários. Incabível o arbitramento pelo Fisco, quando a atividade industrial, por si só (fabricação por encomenda de circuitos impressos), impõe variáveis que obrigam adotar método estatístico compatível e ajustado à espécie. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FCI COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 1994.

Helvio Escovedo Barcellos - Presidente

José Cabral Garofano - Relator

Vera Lúcia Botelho Magalhães Batista dos Santos - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 07 DEZ 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elio Rothe, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Osvaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

HR/rmdm/AC/MAS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10880.006716/91-17

Recurso n.º: 94.352

Acórdão n.º: 202-07.086

Recorrente : FCI COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA.

RELATÓRIO

Por objetividade e bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parte do relatório elaborado pela decisão recorrida (fls. 80/84):

"Em auditoria de produção realizada junto a FCI COMPONENTES ELÉTRICOS LTDA. apurou-se, através do quadro de fls. 45, que a mesma, no decorrer do ano de 1986, efetuou vendas de produtos sem a devida emissão de nota fiscal, acarretando falta de lançamento e recolhimento do IPI. Em consequência, a interessada, na qualidade de contribuinte deste imposto, foi intimada através do Auto de Infração de fls. 51/52 a recolher o valor de 39.561,91 BTNs fiscais referente a multa do art. 364 II do RIPI/82, juros de mora e correção monetária.

Os trabalhos de auditoria foram realizados com base nos "elementos subsidiários" citados no art. 343 do RIPI/82. No levantamento dos dados foi escolhida a matéria prima considerada preponderante no processo produtivo da interessada - "LAMINADOS PLÁSTICOS (CHAPAS E RETALHOS)", utilizando-se como unidade de medida o m².

A partir dos livros fiscais da empresa e dados apresentados pela mesma, foram elaborados os demonstrativos de cálculo de fls. 45 a 47, através dos quais apurou-se as vendas clandestinas e a consequente omissão de receitas.

A interessada, tempestivamente, apresentou suas razões de defesa às fls. 57 a 74, alegando que o lançamento foi baseado em mera presunção de omissão de receita e esta não é suficiente para confirmar a ocorrência do fato gerador. Além disso, a requerente alega ainda a improcedência do auto de infração por ter este sido alicerçado em erros de cálculo no que diz respeito a auditoria de produção.

A seguir, é feito um breve relato das razões que embasaram o entendimento da requerente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10880.006716/91-17

Acórdão n.º: 202-07.086

1) A auditoria realizou-se com base no consumo de apenas uma matéria-prima, no entanto, não é factível efetuar o levantamento da produção e presumir vendas sem nota fiscal a partir de amostragem limitada a apenas um insumo.

2) A interessada informou, através do documento n.º 2 (fls. 68), que em 31/12/86 havia 132,71m² de produtos em processamento. Estes produtos foram considerados pela fiscalização como incluídos no estoque final, no entanto, este tratamento não se mostra adequado uma vez que se tratava de quantidades já baixadas dos referidos estoques.

Assim sendo, o procedimento correto seria considerar os produtos em processamento como incluídos no item "SAÍDAS POR VENDAS", como demonstrado no quadro elaborado pela defesa às fls. 63.

3) A matéria prima eleita pela fiscalização como amostragem para o levantamento da produção foi "LAMINADOS PLÁSTICOS", utilizada pela empresa na forma de chapas e retalhos.

De acordo com informações cedidas pela própria interessada (fls. 47), a perda dos laminados em retalho é de 60% e em chapas, de 33,33%.

O cálculo das perdas totais do processo industrial, efetuado pelo fiscal autuante na auditoria, consistiu numa média entre as perdas dos laminados em retalhos e em chapas, média esta ponderada pelas respectivas quantidades, conforme demonstrativo de fls. 47.

A alegação da defesa é que seria inadmissível o cálculo das perdas através de uma média ponderada. No mínimo, caberia à fiscalização, no entender da requerente, a adoção dos índices de aproveitamento das chapas e retalhos separadamente.

4) O preço médio adotado pela fiscalização no cálculo das vendas omitidas reflete apenas o mês de novembro. No entanto, deveria ter sido considerado o preço médio referente a todo o período objeto da autuação, isto é, todo o ano de 1986.

5) Pelos motivos expostos, a requerente diz estar caracterizada a "fluidez do auto de infração", afirmando ter o mesmo se baseado em mera presunção de vendas sem registro e omissão de receita. Desta forma, as informações levantadas pela auditoria seriam insuficientes para caracterizar a ocor-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10880.006716/91-17

Acórdão n.º: 202-07.086

521

rência do fato gerador com a segurança exigida pelo CTN nos arts. 113 parág. 1 e 142.

O fiscal autuante, em sua manifestação de fls. 78/79, declarou-se favorável à manutenção do auto de infração, por entender improcedentes as alegações da defesa."

Para justificar a decisão denegatória, o Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo/SP-Pinheiros utiliza como fundamento o fato de a fiscalização ter se utilizado de uma técnica: "se para fabricar tal produto, consomem-se tais quantidades de um dado insumo, inversamente, da quantidade que se tenha consumido de um dado insumo, num período de tempo dado, pode-se inferir o volume total da produção do estabelecimento." Para apurar a "verdade", isto é, a produção que realmente ocorreu e nunca para se arbitrar ou presumir a produção como entendeu a impugnante. As matérias-primas eleitas foram os laminados plásticos, de grande significância e participação em todo produto fabricado e, dada sua importância, é suficiente para levantamento da produção.

Julga ter a fiscalização adotado procedimento correto e, ainda, que a mesma se utilizou de dados fornecidos pela própria empresa. No que respeita à adoção da média ponderada utilizada para se quantificar as perdas, quebras, durante o processo produtivo, esclarece:

"Quanto a metodologia dos cálculos, a auditoria realizou uma média das perdas dos laminados em chapas e em retalhos, média esta ponderada pelas respectivas quantidades.

A média ponderada é a forma que melhor retrata a característica particular da autuada, que possui índices de aproveitamento distintos para os retalhos e as chapas. A ponderação pelas quantidades garante que não haja distorções no cálculo das perdas caso um material tenha uma utilização quantitativa superior ao outro.

A média ponderada, assegura portanto, que as situações cujas perdas forem superiores ao valor modal sejam compensadas pelos desvios inferiores a este valor. Em suma, as variações tendem a se anular, não havendo perda para o fisco ou para o contribuinte."

Quanto ao apreçamento adotado para se exigir o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI sobre os 98,87 m² de produtos tidos como saídos sem emissão de nota fiscal, além de correto, fica aquém do permitido no Regulamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º: 10880.006716/91-17

Acórdão n.º: 202-07.086

Em suas razões de recurso (fls. 89/99), sustenta argumentos já oferecidos na impugnação e cita vários acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes que versam sobre presunção de omissão de receitas, para se arbitrar quantidades de produção, os quais entende fazerem jurisprudência que sopra para o lado de sua tese. Volta a apresentar quadros demonstrativos por ela elaborados, os quais, como resultados, chegam a valores diferentes daqueles a que chegou a fiscalização.

Pede pelo provimento do recurso voluntário.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo n.º : 10880.006716/91-17

Acórdão n.º : 202-07.086

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário atendeu aos pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Toda controvérsia circunscrita nos autos do presente processo fiscal vem do fato de as autuantes adotarem certos dados informados pela contribuinte e, utilizando a metodologia apresentada nos quadros demonstrativos (fls. 45/47), chegaram à conclusão de omissão de receitas de vendas, na quantidade de 98,87 m² de circuitos impressos, no ano de 1986, que deveriam ser tributados com alíquota de 10% de Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI.

Acontece que o método eleito para fiscalização e apuração do crédito tributário não leva, absolutamente, a presunção. Muito embora, diga-se de passagem, as quantidades básicas utilizadas pelo Fisco foram precisamente aquelas fornecidas pela empresa, sobre as quais não foram colocados óbices dirigidos à confiabilidade dos dados. O comando integrante da norma contida no artigo 343, parág. 1.º, do RIPI/82, que dispõe sobre a presunção legal, refere-se à origem das diferenças constatadas entre a produção levantada e a produção registrada.

Disto deve-se fazer importante distinção entre presunção legal de saídas sem registros e sem lançamento do imposto e a presunção legal de produção de bens industrializados. Esta última presunção legal não existe e, com certeza, não há dispositivo legal que a autorize.

Entendo que a matéria deve merecer aprofundamento com base nos dados oferecidos pela recorrente e aceitos pela própria fiscalização, bem como avaliar a metodologia utilizada para o levantamento de consumo de matéria-prima, que, por decorrência, levou à conclusão de omissão de receita na quantidade de 98,87 m² de produto final.

Para facilitar a expressão didática das considerações a serem feitas, antes de mais nada, devem-se reproduzir os dados informados pelo sujeito passivo e também adotados pela fiscalização, sem restrições.

Doravante, todas as quantidades constantes dos cálculos e conclusões estarão expressos em m².



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10880.006716/91-17

Acórdão n.º: 202-07.086

521

ABREVIATURAS ADOTADAS:

- Estoque Inicial em 01.01.86 = (EI)
- Compras no ano de 1986 = (C)
- Revenda = (R)
- Matéria-Prima = (MP)
- Estoque Final em 31.12.86 = (EF)
- Produtos em Processamento em 31.12.86 = (PP)
- Devoluções líquidas = (D)
- Vendas registradas = (V)

Perdas (quebras) de MP informadas pela empresa

- LAMINADO PARA CADA 1,0 de Produto final = 1,5 de MP
- RETALHO/SUCATA PARA CADA 1,0 de Produto final = 2,5 a 3,0 MP

Elementos utilizados pela fiscalização nos quadros demonstrativos a fls.
45/47:

	SUCATA	LAMINADO	TOTAL
(EI)	nihil	nihil	nihil
+ (C)	1.567,96	1.057,52	2.625,48
(-) (R)	(278,90)	nihil	(278,90)
= MP utilizável	1.289,06	1.057,52	2.346,58
(-) (EF)	(178,50)	(97,65)	(276,15)
(-) (PP)	(132,71)
(-) (D)	(10,40)
= MP base de cálculo			1.927,32

(*) As vendas declaradas foram de 921,09.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10880.006716/91-17

Acórdão n.º : 202-07.086

529

Dispondo destes dados, pode-se chegar às margens de contribuição de cada matéria-prima destinada ao processo produtivo. Vê-se que, embora fosse disponível, por tipo de matéria-prima, a quantidade do estoque final em 31.12.86, a fiscalização utilizou sua soma, isto é, 276,15 (ver demonstrativo fls. 45), somando, ainda, para o mesmo fim, o estoque de produtos em processamento na mesma data (132,71), muito embora, neste caso, não dispusesse de valores separados por tipo de matéria-prima.

Para utilizar a média ponderada de consumo/perda, justamente o que é questionado neste caso, a margem de contribuição utilizada pelas autuantes foi a participação nas compras (ver demonstrativo fls. 47). Admitindo-se o mesmo critério que foi adotado pela fiscalização, para se evitar conflito, pode-se usá-lo estabelecendo-se a proporcionalidade entre as quantidades de compras e matérias-primas utilizáveis, por tipo de laminado e sucata. Logo,

$$\text{Sucata} \dots : 1.289,06 \div 2.346,58 = 54,94 \%$$

$$\text{Laminado} \dots : 1.057,52 \div 2.346,58 = 45,06 \%$$

Estes dados são suficientes para construir um exercício de raciocínio, visando a procura de uma relação aceitável entre consumo x perda.

PARA O LAMINADO

$$(EI) + (C) - (EF) = \text{Consumo "A"}$$

$$\text{Consumo "A"} = 0 + 1.057,52 - 97,65 = 959,87$$

Utilizando-se as margens de contribuição acima demonstrada, pode-se chegar às quantidades de produtos em processamento e devoluções:

$$(PP) = 0,4506 \times 132,71 = 59,80$$

$$(D) = 0,4506 \times 10,40 = 4,69$$

Continuando,

$$\text{Consumo "A"} - (PP) - (D) = \text{Consumo "B"} \text{ (sem cálculo das perdas)}$$

$$\text{Consumo "B"} = 959,87 - 59,80 - 4,69 = 895,38$$

Por fim, aplicando-se o aproveitamento de 1,0 para 1,5 = 66,66%

$$\therefore 895,38 \times 0,6666 = 596,86 \text{ (consumo líquido de laminado) (CLL)}$$



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10880.006716/91-17

Acórdão n.º: 202-07.086

521

PARA A SUCATA

(V) - (CLL) = (CLS) (consumo líquido de sucata)

$$(CLS) = 921,09 - 596,86 = 324,23$$

Pode-se chegar ao consumo de sucata sem as perdas, utilizando-se, por diferença, a equação:

$$(EI) + (C) - (R) - (EF) - (PP) - (D) = CS \text{ (consumo sem perda)}$$

Substituindo,

$$0 + 1.567,96 - 178,50 - 72,91 (0,5494 \times 132,71) - 5,71(0,5494) = 1.031,94$$

Sabendo-se que (CLS) é igual 324,23, pode-se afirmar:

$$324,23 : 1.031,94 = 31,42\% \text{ (percentagem de aproveitamento sucata)}$$

Confrontando-se os resultados obtidos através dos cálculos expostos, obtemos:

	LAMINADO	SUCATA	TOTAL
Consumo liq. MP	596,87 (64,81%)	324,23(35,19%)	921,09(100,00%)

Pelo fato de a perda para o laminado ser constante, fixada em 33,33% (1,0 de produto final para 1,5 de MP), e a perda para a sucata ser variável, eis que o intervalo de classe vai de 2,5 a 3,0 de MP para 1,0 de produto final, tal variável não autoriza adoção de média ponderada.

Assim, se foram aproveitados 31,42% de sucata, por diferença, a perda ficaria em torno de 68,58% (1,0 - 0,3142), o que resulta em se estabelecer a relação:

Para cada 1,0 de produto final, é necessário o consumo de 3,18 de matéria-prima de sucata.

Ao adotar o método de média ponderada, a fiscalização impõe a perda de 60% para a sucata (ver demonstrativo fls. 47) e, por outro lado, como deduzido, os cálculos apon-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º: 10880.006716/91-17

Acórdão n.º: 202-07.086

525

tam para uma perda em torno de 68,58%. Considerando-se que pela natureza da atividade industrial e a especificidade dos produtos obtidos - circuitos impressos fabricados sob encomenda - não obedecerem a estandardização, o que é quase o geral na maioria das empresas, entendo aceitável o resultado obtido neste ensaio de cálculo de produção. Não se pode dar tratamento igual às coisas desiguais.

Não concilio meu juízo com o da decisão recorrida, eis que, na espécie, a média ponderada não é o melhor método estatístico para se apurarem índices de aproveitamento e perdas de matérias-primas. A ponderação não anula as variações em que as perdas forem superiores ao valor modal, com as devidas compensações pelos desvios. Aliás, o valor modal, muito menos cabe aqui, porquanto seu conceito estatístico é de uma curva de freqüência que apresenta um maximante ("curva de talho").

Sempre defendi que a média é a pior medida, mas é sempre a mais aceita e praticável. Pelo fato de só haver um período de observação (ano de 1986), impossível aplicar métodos estatísticos tendentes a possibilitar uma aproximação mais real dos resultados que se perquire. Assim, para confiabilidade de média ponderada seria necessário outros dados históricos, uma série, sobre o objeto em observação e, após isto, aplicar-se o desvio padrão para corrigir as variações em torno da média. O desvio padrão é que corrige as dispersões e não a ponderação em si mesma. O método adotado não possibilita dimensionar os afastamentos em torno da média.

Naturalmente, vejo que a especificidade do caso gera dificuldades consideráveis para o levantamento da produção por elementos subsidiários. Também considero impróprio concluir no sentido de que o disposto no artigo 343, parágs., do RIPI/82 seja inaplicável em relação à recorrente. Entendo, entretanto, que essas considerações não conduzem ao direito de a Fazenda Nacional arbitrar a produção da mesma com base em elementos constantes e variáveis agregados e ponderados em uma só metodologia (média ponderada). Julgo que o correto, para o caso, seria o critério da margem de contribuição por insumo, a qual refletiria com mais fidelidade o levantamento pretendido, notadamente aplicável às devoluções e aos produtos em processamento.

Como deflui dos dados analisados, o critério adotado pela fiscalização, na determinação das quantidades omitidas, fundou-se numa média ponderada que desserve, por ela mesma, para descrever com propriedade as reais quantidades levantadas, nos exatos termos em que foram considerados.

Nessas condições, concluo que as diferenças obtidas entre consumo e perda, mesmo que considerando as informações fornecidas pela recorrente, como também aceitou a fiscalização, e o tipo de produto final obtido - circuitos impressos fabricados sob encomenda - o método adotado pelas autuantes não ostenta o requisito de confiabilidade capaz de sustentar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

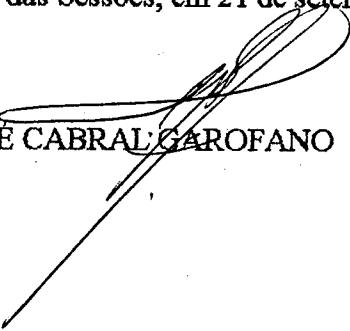
Processo n.º : 10880.006716/91-17

Acórdão n.º : 202-07.086

meu juízo de convencimento de receita omitida. Devido a isto, não é prestável para confronto entre a produção registrada e a levantada, para o efeito previsto no artigo 343, parágs., do RIPI/82.

São estas razões de decidir que me levam a votar no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 1994.


JOSE CABRAL GAROFANO