



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

305

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 26 / 03 / 1997
C	<i>Jeferson</i> Rubrica

Processo : 10880.028639/90-11

Sessão : 27 de agosto de 1996

Acórdão : 202-08.561

Recurso : 94.303

Recorrente : LUCAS YUASA DO BRASIL S.A.

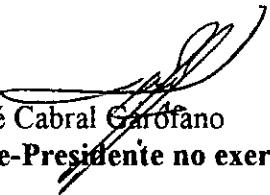
Recorrida : DRF em São Paulo-SP

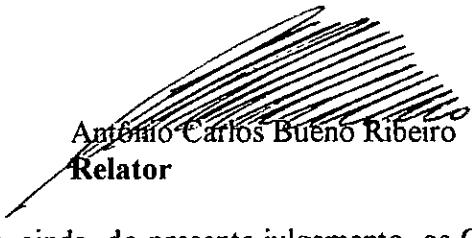
**IPI - LEVANTAMENTO DE PRODUÇÃO:** I) Inconsistências de ordem metodológica prejudicam o necessário grau de confiabilidade da auditoria de produção, pressuposto básico para que ela sirva para “apurar a verdade”, a produção que realmente ocorreu e nunca “arbitrar a produção” ( PN CST N° 46/77); II) A constatação de a quantidade do insumo consumido ser superior ao insumo registrado não autoriza a presunção da ocorrência de “vendas sem emissão de nota fiscal”. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por :  
LUCAS YUASA DO BRASIL S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** No momento, estava ausente o Conselheiro Daniel Corrêa Homem de Carvalho. Esteve presente o patrono da Recorrente, Dr. Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Sala das Sessões, em 27 de agosto de 1996

  
José Cabral Garofano  
**Vice-Presidente no exercício da Presidência**

  
Antônio Carlos Bueno Ribeiro  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges, Antonio Sinhiti Myasava e Luiz José de Souza (Suplente).

FCLB/hr-val-val



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 10880.028639/90-11**Acórdão :** 202-08.561**Recurso :** 94.303**Recorrente :** LUCAS YUASA DO BRASIL S.A.

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 97/106:

"O presente processo se refere à impugnação de Auto de Infração do IPI, lavrado em função da constatação de irregularidades pela auditoria de produção do período de 01/08/85 a 31/07/86.

A empresa em epígrafe fabrica vários modelos de baterias plásticas e de ebonite para automóveis e motocicletas, cuja denominação advém do material de fabricação de suas tampas e caixas. No primeiro caso, as caixas e tampas são compradas de terceiros, consistindo-se, assim, em matérias-primas. O mesmo não ocorre no segundo caso, pois a própria empresa fabrica a ebonite a partir das matérias-primas carvão antracita e borracha sintética. A fiscalização elegeu as citadas matérias-primas para realizar a auditoria de produção, como consta do verso da intimação de fls. 02.

A empresa forneceu a relação da matéria-prima adquirida, de produtos vendidos e de estoque no período fiscalizado. Estas informações foram consolidadas nos quadros demonstrativos de consumo de matéria-prima - Quadro I (fls. 19 e 25), de produção registrada - Quadro II (fls. 23 e 25), de diferença entre consumo de matéria-prima e produção - Quadro III (fls. 23 e 26) e de apuração do valor das receitas omitidas - Quadro IV (fls. 24 a 26).

O Auto de Infração (fls. 38 e 39) foi lavrado com fundo nas diferenças apuradas entre matéria-prima consumida e produção registrada no período em questão (demonstrativos das fls. 19 a 26), a partir dos dados fornecidos pela autuada (fls. 3 a 18). Tais diferenças caracterizam entradas de matéria-prima e saídas de produtos acabados sem emissão de notas-fiscais, refletindo consequente omissão de receita.

Por ocasião da lavratura do Auto de Infração, também foi lavrado pela fiscalização o Termo de Verificação Fiscal (fl. 27). Os demais demonstrativos estão apresentados nas fls. 28 a 37.

Ainda foram lavrados, conforme consta do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 41), Auto de Infração do Imposto de Renda/Pessoa Jurídica,



Processo : 10880.028639/90-11  
Acórdão : 202-08.561

Imposto de Renda/Fonte, PIS/Faturamento, PIS/Dedução do IRPJ e FINSOCIAL/Faturamento, em função do reflexo da receita omitida na base de cálculo destes tributos e contribuições.

Tempestivamente, a requerente, através de seus advogados (procuração da fl. 45), apresentou impugnação do Auto de Infração (fls. 50 a 85), em que roga serem equivocadas as conclusões alcançadas pela fiscalização, devido “a uma inadequada interpretação das informações e dos dados coletados, e dos critérios utilizados para análise dessas informações”, e faz ainda as seguintes alegações:

1. De que “os dados fornecidos pela requerente, a respeito das caixas plásticas de baterias para motos, por um equívoco, são incorretos”, pois teria adquirido 288.152 unidades, e não 256.884;

2. De que a simples utilização de fórmulas não é adequada para se apurar diferenças nas saídas e entradas em seu processo de produção de baterias de ebonite, uma vez que nele chegam a ocorrer perdas da ordem de 16% devido a quebras, à formação de rebarbas na prensagem (que são inaproveitáveis), a misturas sem qualidade (que se perdem), à rejeição de peças defeituosas pelo rigoroso controle de qualidade, e à antigüidade do maquinário;

3. De que, se houvesse cometido infrações, “não teria fornecido aos Agentes de Fiscalização dados e informações da forma como fez, o que demonstra a “lisura” da sua conduta;

4. De que a fiscalização não considerou “os produtos em fase de produção e peças e produtos que saíram do estabelecimento da requerente para ser entregues a clientes para cumprimento de garantia por defeitos de fabricação”, relativamente a baterias de ebonite;

5. De que, quanto às baterias de plástico, “não foram consideradas peças e partes e produtos acabados entregues em razão de reposição por garantia de defeitos de fabricação”, sendo as pequenas diferenças restantes resultado de quebras e perdas;

6. De que “a fiscalização estadual também procedeu a uma auditoria na documentação da empresa sem nada haver constatado de ilegal ou irregular”.

A reclamante ainda anexou demonstrativos à impugnação, nos quais demonstra o que seria a correta interpretação das diferenças apuradas; perdas no processo produtivo.



Processo : 10880.028639/90-11  
Acórdão : 202-08.561

Das fls. 90 a 95, consta a Informação fiscal da AFTN autuante.”

A Autoridade Singular, mediante a dita decisão, deferiu a impugnação na parte relativa à desconsideração de saídas de produtos em razão de atendimento à garantia e à correção do número de aquisições de caixas plásticas de baterias para motos, sob os seguintes *consideranda, verbis*:

“Considerando que a fiscalização não levou em conta em seus cálculos as saídas de produtos em elaboração, peças, partes e produtos acabados em razão de atendimento à garantia por defeitos de fabricação, o que é endossado, nas fls. 90 a 91, pela autora da ação fiscal, em razão “do surgimento de novos dados e de outras verificações feitas nos documentos da empresa”;

Considerando que, da mesma forma, a fiscalização confirma que o total das aquisições de caixas plásticas de baterias para motocicletas foi de 288.152 peças, que, como informa, ficaram comprovadas;

Considerando que, na fl. 13, a impugnante informou à fiscalização a quantidade de caixas e tampas de ebonite, especificadas pelo modelo de baterias, que são fabricadas a partir de 100kg de massa (correspondendo a 80% de carvão 20% de borracha), sendo massa a mistura composta de carvão e borracha existente antes do processo de fabricação de ebonite;

Considerando que, assim, os valores informados se referem à etapa anterior à ocorrência de quaisquer perdas, como coloca a autora da ação fiscal na fl. 91;

Considerando que a impugnante, em suas informações, apresentou somente dados referentes a perdas na produção de caixas e tampas plásticas (que, como quer alegar, seriam muito menores que as de ebonite), o que confirma o explanado anteriormente;

Considerando que a explicação das diferenças apuradas para caixas plásticas, como resultado de perdas no processo produtivo, contradizem as próprias informações prestadas pela requerente à fiscalização, pois, de acordo com seus demonstrativos de fl. 61, tais perdas seriam de 0,58% (1515 em 261.665), para baterias de autos, e de 0,08% (225 em 275.909), para baterias de motos, valores ínfimos se comparados aos que informou na fl. 14, 5% para caixas e tampas plásticas, o que significaria, na prática, a inexistência de perdas;

Considerando que a impugnante nunca contesta a existência de perdas, pelo contrário, as enfatiza;



Processo : 10880.028639/90-11  
Acórdão : 202-08.561

Considerando que, descartada a hipótese de perdas no processo, a diferença entre consumo de matéria-prima e produção registrada pode ocorrer por um único motivo: entradas de matéria-prima (omissão de compras) e saídas de produtos acabados (omissão de vendas) sem emissão de notas-fiscais;

Considerando que, das informações fornecidas pelo contribuinte, surgiram indícios inequívocos de omissão de receita, e que não cabe à fiscalização, ou a esta Instância Administrativa, fazer comparações entre auditorias ou analisar o mérito das intenções do infrator, mas, tão somente, os fatos, como dispõe o art. 136 da lei 5.172/66 (CTN):

"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.";

Considerando tudo o mais que do processo consta;"

Intimado desta decisão em 11.05.93 (fls. 106-v), a Recorrente, em 11.06.93 (fls. 110) interpôs o Recurso de fls. 111/177, onde, em suma, aduz que:

a) em preliminar, diz que a elaboração do recurso foi dificultada pela impossibilidade de acesso aos autos, em razão da greve dos TTN;

b) as quebras de produção são o principal motivo do equívoco do Fisco, daí os relatórios em anexo que permitem a visualização do processo de fabricação de ebonite;

c) essas quebras e as saídas de baterias para atendimento de garantias não foram consideradas pela fiscalização, equívoco que passou despercebido pela Autoridade Singular. Por isso, junta novamente demonstrativos ilustrados por fotos e documentos, já apresentados por ocasião da intimação que recebeu após a sua impugnação, devido desconhecer a sua anexação aos autos;

d) a descrição das etapas de fabricação das caixas e tampas de ebonite e dos outros testes realizados após a montagem das baterias, que tem de passar por rigoroso controle de qualidade, permite ver que as perdas chegavam a 20%;

e) errou também o Fisco quanto às caixas e tampas de baterias de plástico, o que a Decisão Recorrida reconheceu ao cancelar a exigência relativa às baterias para moto;

f) para afastar dúvidas quanto a sua lisura no cumprimento das obrigações tributárias, elaborou os Demonstrativos I e II, acompanhados de relatórios, adotando os mesmos critérios do Fisco e que consideram as baterias entregues em garantia; e



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10880.028639/90-11

Acórdão : 202-08.561

g) transcreve ementas dos Acórdãos nº 101-75.460/84 e 105-2.232/87 do 1º CC, que deixam claro que o Fisco deve basear-se na realidade concreta dos fatos ocorridos para verificar a regularidade da conduta dos contribuintes.

Na Sessão de 21.06.95 deste Colegiado, decidiu-se baixar este processo em diligência à repartição de origem, para verificar se a mesma funcionou, com atendimento ao público, no dia 10.06.93.

Em atenção à Diligência nº 202-01.693, foi anexado aos autos (fls. 184) o despacho do Chefe do SOSAR da ARF em Vila Mariana-São Paulo, *verbis*:

"Em atendimento à diligência nº 202-01.693, informo que durante a greve dos Técnicos do Tesouro Nacional no ano de 1993 a ARF/VMARIANA/SOSAR funcionou normalmente, com atendimento ao público das 12:00 as 16:00 hrs, portanto, atendeu-se no dia 10/06/93.

O atendimento foi realizado pelos funcionários do SERPRO que prestam serviços à Receita Federal e pelas respectivas chefias, que a greve não aderiram. Encaminhe-se, portanto, à DRJ/SECAV/SP."

Às fls. 185/189, requerimento da Recorrente solicitando a apreciação do mérito deste recurso por ter demonstrado a sua tempestividade, tendo em vista que o dia 10.06.93 foi feriado nacional de *Corpus Christi*, como prova a cópia do "Telex nº 1, publicado no DOU, Seção I, de 27.01.1993, pág. 1.172 (fls. 189).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.028639/90-11

Acórdão : 202-08.561

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Em primeiro lugar, é de se examinar a tempestividade do presente Recurso, sendo que, uma vez demonstrado que o dia 10.06.93 foi feriado nacional de *Corpus Christi*, não mais restam dúvidas quanto ao atendimento deste requisito de admissibilidade.

No que tange à preliminar de cerceamento ao direito de defesa, devido a impossibilidade de acesso aos autos em decorrência da greve dos TTN, motivo pelo qual a Recorrente não teria examinado o parecer da fiscalização que serviu de base para a Decisão Recorrida, causa estranheza esta alegação.

Com efeito, à pág. 106-v dos autos, consta manifestação de preposto da Recorrente atestando a retirada de cópia da decisão, e logo a seguir, na pág. 108, cópia do DARF pago pela Recorrente relativo à taxa que a SRF cobra pelo fornecimento de cópias-xérox, onde, no campo próprio, está consignado: "Requisição de cópia de documento - Fls. 90 a 95".

Ora, o que se encontra nas referidas páginas é justamente a Informação Fiscal, em atendimento ao então disposto no art. 19 do Decreto nº 70.235/72, acompanhada dos quadros onde o autuante refaz os cálculos da exigência devido à aceitação da impugnação, relativamente aos produtos saídos em garantia.

De qualquer maneira, a repartição de origem em resposta à diligência informou que, durante a greve dos TTN, ela funcionou normalmente, com atendimento ao público de 12 às 16 horas.

Isto posto, acolho o presente recurso, por tempestivo, e rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

A seguir, passo ao exame do levantamento de produção que resultou na acusação de omissão de receitas decorrente de ter apurado: I) venda, sem emissão de nota fiscal, de 16.614 baterias, com caixa e tampa de ebonite; II) compra, também sem nota fiscal, do insumo caixa plástica, sendo 14.774 do tipo utilizado na fabricação de baterias para automóveis e 13.570 do tipo utilizado na fabricação de baterias para motocicletas (Quadros de fls. 92/95).

Quanto à primeira constatação - venda sem nota fiscal -, por razões metodológicas, entendo que o levantamento de produção efetuado não oferece o necessário grau de certeza para possibilitar, *in casu*, a aplicação da presunção legal estabelecida no art. 108 da Lei nº 4.502/64 (RIPI/82, art. 343). 311



Processo : 10880.028639/90-11

Acórdão : 202-08.561

Conforme relatado, o Fisco adotou como elemento subsidiário para realizar a auditoria de produção das baterias, com caixa e tampa de ebonite, as matérias-primas carvão e borracha, principais componentes da massa que, finda a industrialização realizada também pela própria Recorrente, se transforma, por sua vez, nas caixas e tampas de ebonite que são partes do tipo de baterias aqui em foco.

Assim, verifica-se que o elemento subsidiário adotado guarda uma relação indireta com o produto auditado, pois efetivamente aquele é insumo de componentes deste último, e esta circunstância é que, afinal, comprometeu a consistência da auditoria.

Por exemplo, no Demonstrativo de fls. 20 destinado à apuração da produção registrada, ou seja, as quantidades do produto auditado cujas saídas foram registradas no documentário fiscal, ao invés de estar centrado na produção das baterias está nos componentes caixas e tampas de ebonite.

Daí, em razão da inexistência de registros contábeis relativos às saídas dessas partes, terem-se adotados, em substituição, os registros de vendas de baterias, sob o pressuposto de que a saída de uma bateria corresponde a saída de uma caixa e de uma tampa de ebonite.

Isto, porém, de qualquer maneira quebra a uniformidade da natureza dos dados na determinação da “produção registrada” do produto auditado, segundo preconiza a boa técnica para levantamentos da espécie, disciplinada pela Administração Tributária através da INSTRUÇÃO-CF nº 6, de 10.04.91.

Como é sabido, a partir da “produção registrada”, através da aplicação dos respectivos coeficientes de produção, é que se calcula as quantidades dos insumos consumidos na produção registrada, de cuja comparação com as respectivas quantidades dos insumos registrados como consumidos no documentário fiscal pode resultar na “falta” a que alude o § 1º do art. 343 do RIPI/82.

Pois bem, além dos resultados obtidos da produção registrada de tampas e caixas de ebonite estarem eivados do vício acima apontado, os coeficientes de produção adotados para determinar a quantidade da massa-base de ebonite e daí se chegar no que seriam as quantidades consumidas de carvão e borracha na produção registrada de baterias de ebonite, não se prestam para este propósito.

Isto mesmo admitindo que os coeficientes fornecidos no Quadro Composição da Fórmula (pg. 13), ou seja, a quantidade de caixas e tampas de ebonite empregadas nos distintos tipos de baterias produzidos com 100kg de massa-base de ebonite, já conte com as perdas ocorridas nas diversas fases do processo de produção dessas partes.



Processo : 10880.028639/90-11

Acórdão : 202-08.561

Esta assunção, sem dúvidas, torna imprestável a minudente demonstração, inclusive com fotos, das perdas apresentadas pela Recorrente até a fase em que são obtidas as peças (caixas e tampas) consideradas aptas pelo controle de qualidade a participarem do processo de montagem das baterias.

Porém, o mesmo não acontece com as perdas de caixas e tampas de ebonite ocorridas no processo industrial de montagem das baterias, consistentemente evidenciado pela Recorrente, perdas essas advindas de fatores que não são inerentes à produção dessas peças e sim do produto em que são empregadas, daí por que certamente não contempladas nos aludidos coeficientes.

Portanto, com isso o cálculo da massa consumida na produção registrada de baterias de ebonite na forma como foi realizado apresenta resultado inferior ao que seria correto, consequentemente comprometendo, neste mesmo sentido, os resultados obtidos como sendo as quantidades de carvão e borracha (elementos subsidiários escolhidos) ali consumidos, o que pode resultar numa falsa indicação de "falta" denunciadora de produção não-registrada

Por outro lado, cabe registrar que não procede o protesto da Recorrente de que não foram consideradas as saídas de produtos para atendimento de garantia e nem sua colocação de que a Decisão Recorrida somente cancelou a exigência fiscal relativa a baterias de plástico para motos.

Pois, como já mencionado, o Fisco acolheu a impugnação quanto aos produtos saídos em garantia e que se encontravam em processo de elaboração, tendo refeito o cálculo da exigência incluindo esses novos elementos, através dos Quadros de fls. 92/95, onde se verifica que, na parte relativa às baterias de plástico para motos, a acusação que era de aquisição sem nota fiscal de 42.883 caixas plásticas (Quadro III, fls. 26) foi reduzida para 13.570 (Quadro III, fls. 94).

Merce registro, também, que ambos, a Recorrente e o Fisco, cometaram o equívoco metodológico de incluírem as informações relativas ao atendimento de garantia tanto na equação que apura o insumo registrado quanto na que apura a produção registrada, sendo o correto somente considerá-las como "outras saídas" nesta última equação.

Essas são as razões que, na parte relativa às baterias de ebonite, abalaram minha confiança na consistência da auditoria de produção em exame, pressuposto básico para que ela sirva para "apurar a verdade", a produção que realmente ocorreu e "nunca arbitrar" a produção", como muito bem colocado no PN - CST nº 46/77.

Já na parte relativa às baterias de plástico, com a escolha como elemento subsidiário do insumo caixa de plástico, que guarda uma relação direta e biunívoca com o produto auditado, além de atender aos critérios de: constância, perdas bem definidas, representatividade,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

314

Processo : 10880.028639/90-11

Acórdão : 202-08.561

essencialidade para o produto e participação material expressiva, a auditoria de produção se apresenta como consistente.

Isto apesar do aludido equívoco metodológico, relativo ao atendimento de garantia, também aqui estar presente, por se tratar de uma inexatidão material devida a lapso manifesto, portanto, passível de correção ( Decreto nº 70.235/72, art. 32), de sorte a não comprometer a integridade do procedimento.

O resultado da auditoria da produção das baterias de plástico indicou uma diferença a menor para o insumo registrado no confronto com o insumo consumido na produção registrada, tanto no caso das caixas plásticas para automóveis (14.774) quanto nas para motocicletas (13.570), daí a presunção do Fisco da ocorrência de compra de insumo sem nota fiscal com receitas de origem não comprovada.

Situação essa que se enquadraria no disposto no § 2º do art. 343, de forma a operar a presunção legal ali estabelecida de se considerarem tais receitas como provenientes de vendas não-registradas sobre as quais é exigido o imposto.

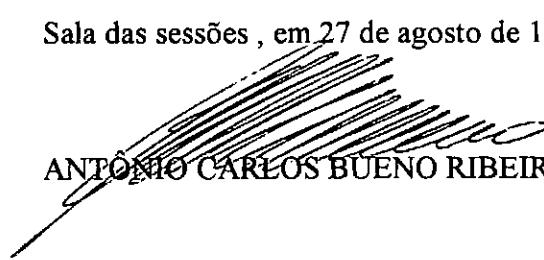
Este Colegiado, através do Acórdão nº 202-08.278, de 07.02.96, firmou entendimento, no qual fui vencido, pela maioria de seus integrantes, que o art. 343, na situação aqui examinada, não autoriza a primeira dessas presunções, pois a “falta” a que alude o § 1º deste artigo se refere à situação oposta, ou seja, diferença a menor do insumo consumido na produção registrada em confronto com o insumo registrado nos registros contábeis.

Assim, o enquadramento no § 2º só ocorreria com a constatação direta de omissão de receitas ou com base em presunções legais, a exemplo das relacionadas ao passivo fictício e ao saldo credor de caixa, e não através de uma presunção do tipo em exame.

Em razão de ter-me convencido do acerto do entendimento majoritário nesta matéria, passo a acompanhá-lo, fazendo minhas as razões do voto do relator designado no mencionado acórdão.

Isto posto, dou provimento ao recurso.

Sala das sessões , em 27 de agosto de 1996

  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO