



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 08 / 11 / 19 96
C	Rubrica

397

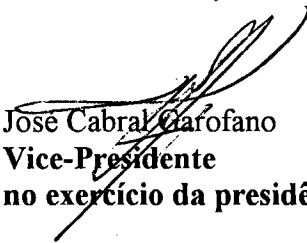
Processo : 10880.039256/90-13
Sessão : 22 de maio de 1996
Acórdão : 202-08.472
Recurso : 98.410
Recorrente : RELÓGIOS KIENZLE DO BRASIL LTDA.
Recorrida : DRF em São Paulo - SP

IPI - AUDITORIA DA PRODUÇÃO, PERDAS E QUEBRAS. Sempre ocorrem, independentemente de sua natureza (química ou física) é do processo produtivo considerado, e devem sempre serem concedidas a favor do sujeito passivo, mesmo que se apresentem em quantidade inexpressiva em relação ao total da produção levantada. Se a as perdas alegadas na petição impugnativa não foram tecnicamente recusadas pela decisão recorrida ou não apreciadas pelo órgão técnico competente, é de se aceitar o percentual sustentado pelo sujeito passivo. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: RELÓGIOS KIENZLE DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência as parcelas indicadas no voto do relator.**

Sala das Sessões, em 22 de maio de 1996


José Cabral Garofano
Vice-Presidente
no exercício da presidência e Relator

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

fclb/



Processo : 10880.039256/90-13

Acórdão : 202-08.472

Recurso : 98.410

Recorrente : RELÓGIOS KIENZLE DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Por objetividade e dada a complexidade dos termos da denúncia fiscal e elementos de defesa oferecidos à impugnação, adoto e transcrevo o bem elaborado relatório da decisão recorrida (fls. 239/245):

“A empresa acima qualificada, submetida à Fiscalização (FM 40.308), em 06/11/90, teve constatada infração contra as normas do IPI, referente ao ano base 1986, quando teria produzido os seguintes itens (Termo de Constatação de fls. 14/18):

*“a. relógios a quartz. I - parede plástico
 II - parede metálico
 III- parede madeira
 IV - parede madeira c/ pêndulo
 V- mecanismo quartz 715/02/04
 VI - despertador*

*b. relógios mecânicos I - despertador mecânico
 II - V.D.O. mecanismo duplo*

3. *Considerando os produtos por grupo, com base no anexo V, temos que a empresa produziu o seguinte:*

<i>a. relógios quartz - parede</i>	<i>196.784</i>	<i>ou</i>	<i>50,3%</i>
<i>- parede c/pêndulo</i>	<i>5.820</i>	<i>ou</i>	<i>1,5%</i>
<i>- despertador</i>	<i>181.366</i>	<i>ou</i>	<i>46,5%</i>
<i>- mec.Q715/02/04</i>	<i>6.453</i>	<i>ou</i>	<i>1,7%</i>
	<i>.....</i>		<i>.....</i>
<i>total</i>	<i>390.423</i>		<i>100,0%</i>
 <i>b. relógios mecânicos - despertadores</i>	 <i>326.911</i>		 <i>100,0%</i>



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10880.039256/90-13
Acórdão : 202-08.472

4. *Os relógios quartz têm as mesmas matérias importadas em todas as suas composições de fabricação, conforme fls. 01 a 31 do anexo I ao presente Termo, utilizando-se, em cada unidade produzida, uma unidade de cada matéria prima importada. Das matérias primas importadas utilizadas nos produtos a quartz, utilizamos os seguintes itens para servirem de referencial de análise das vendas desse tipo de relógio:*

*cod. 145.5700 - imã do rotor
 cod. 145.6830 - estator nº 1
 cod. 145.6920 - estator nº 2” (“verbis” fls. 14).*

Os autuantes informaram que essa mesma análise foi feita para os produtos mecânicos - suas composições constam das fls. 32 e 33 do mesmo anexo I - utilizando-se para base da movimentação de estoques e vendas, a matéria prima importada cod. 55043, eixo do balanço, comum a todos os despertadores mecânicos.

O anexo II do Termo de Constatação (fls. 52/59) são cópias dos livros Registro de Inventário nº 5, fls. 199 e nº 6, fls. 01;02;37;38 e 47, que informam as quantidades estocadas dos materiais mencionados anteriormente, nos encerramentos dos exercícios financeiros de 1985 e 1986.

O anexo V (fls. 62/63) levanta as quantidades de produtos fabricados em 1986 que, adicionadas aos produtos inventariados no início de 1986 (31/12/85), nos dá a quantidade vendida em 1986, uma vez o estoque final em 31/12/86 de produtos acabados era zero.

O anexo VI (fls. 64/66) é a lista de preços dos produtos fabricados pela empresa no período de 1986, quando os preços estavam congelados, bem como o preço do mecanismo a quartz (Nota Fiscal nº 106.729).

O anexo VII (fls.67) demonstra que a omissão foi apurada da seguinte forma:

1. as quantidades de matérias primas consumidas no período de 01/01/86 a 31/12/86 coincidem com as vendas dos produtos pois, no encerramento do exercício não havia produto acabado em estoque;



Processo : 10880.039256/90-13
Acórdão : 202-08.472

2. nos produtos a quartz, escolheu-se a matéria prima cujo consumo foi menor (estator 2, cod. 145.6920), para se concluir que o consumo total ou vendas de produtos acabados foi de 457.785 unidades;

3. nos produtos mecânicos, apurado com base no eixo do balanço, cod. 55043, concluiu-se que o consumo total ou vendas no período foi de 185.093 unidades.

Com base nos dados acima, para os relógios a quartz, se levantou uma diferença de 51.736 unidades e com base nos percentuais de produção levantados através do anexo V, constantes do item 3 do Termo de Constatação de fls. 14, foi ponderada a diferença apurada anteriormente:

parede	50,3%	26.033 unidades
- parede c/pêndulo	1,5%	766 “
- despertador	46,5%	24.067 “
- mecanismo Q715/02/04	1,7%	880 “

total	100,0%	51.756 “

Aplicando-se o preço médio por produto chega-se ao valor total de omissão para os produtos quartz de Cz\$ 13.845.803,00

A mesma coisa foi feita para os produtos mecânicos, resultando numa omissão de Cz\$ 15.743.675,00 (152.010 unidades de diferença).

Concluindo, os autuantes, com base no exposto acima, enquadram a empresa nos artigos 54, I, b; 55, II, c; 62; 289 e 343 do RIPI (Auto de Infração de fls. 71/72).

Às fls. 77/86, a empresa, discordando do trabalho fiscal, apresenta defesa impugnando três tópicos:

I. a suposta diferença de unidades levantada pela Fiscalização não levou em conta as quantidades perdidas no decorrer do processo produtivo em virtude do peso ínfimo, as diminutas dimensões, a dificuldade de manipulação e a fragilidade das peças de um relógio. O documento 3 (fls. 91) apresenta uma estatística que informa perdas de



Processo : 10880.039256/90-13
Acórdão : 202-08.472

aproximadamente 8,5% na produção, o que diminuiria as diferenças de produção para 16.376 unidades quartz e 121.707 unidades mecânicas;

II. a empresa apercebeu-se em outubro de 1986 que durante os meses de setembro e meados de outubro foi vítima de furto de produtos acabados e peças importadas, cujo levantamento precário concluiu pela subtração do equivalente a 20.000 unidades entre peças importadas e produtos acabados.

O furto foi registrado no 20º Distrito Policial mas no exíguo prazo da defesa não foi possível obter-se Certidão do Boletim de Ocorrência que documenta a alegação.

A defendente discorda de que o “estator nº 2 cod. 145.6920 é o de menor consumo, e para isso aponta o item 6.3 do Termo de Constatação (fls. 15) que dá como quantidade importada para o dito componente 639.497 peças, maior do que os demais itens;

III. e, por derradeiro, o critério do valor médio do produto com base na tabela de preços é, no seu entender, falso, e argumenta: “Do simples exame da tabela de preços, documento 04, se verifica a impossibilidade de aproveitamento do “preço médio”. Note-se a grande variedade de produtos e seus diversos preços, chegando até mesmo os relógios de parede “quartz” serem listados em mais de 20 (vinte) diferentes produtos, todos com preços diferentes. Ora, da grande variedade já apontada resulta, logicamente, a absoluta incompatibilidade da homogeneização do preço médio”(fls. 83, “verbis”).

E continua, afirmando que a amostragem de documentos fiscais de venda que abrange todo o período de 1986, demonstra, no seu entender, que o preço praticado pela empresa foi muito inferior ao constante na tabela de preços, concluindo que para se determinar “a realidade, a única maneira seria a cansativa verificação de cada documento fiscal de venda”(fls. 84, “verbis”).

Por final, argumenta que, tanto a média aritmética não tem a segurança necessária para a determinação do valor como a própria média ponderada não conduziria à verdade dos preços, e, com base nos argumentos expostos, solicita a decisão pela imprestabilidade do Auto de Infração lavrado.



Processo : 10880.039256/90-13
Acórdão : 202-08.472

Em atendimento ao art. 19 do Decreto nº 70.235/72, os autores do feito fiscal se manifestaram, quanto à impugnação apresentada nos seguintes termos:

- o critério para determinação do preço dos produtos vendidos foi baseado nas quantidades de bens produzidos no período de 1986, do que se tirou a distribuição básica das vendas, por grupo de produtos, conforme a informação de produção fornecida pela própria empresa (fls. 62 e 63);

- a média de preços praticada em cada grupo foi calculada utilizando a lista de preços fornecida pela empresa (fls. 64 e 65) e por ela utilizada durante o congelamento de preços, ocorrida por força do "Plano Cruzado", sendo portanto os preços oficiais praticados pela defendente;

- quanto às perdas ocorridas no processo de produção, no caso dos produtos à quartz, foram feitos 3 (três) levantamentos quanto às matérias primas utilizadas, sendo encontrados resultados diversos, o que levou a se adotar o menor consumo, o que invalidaria o argumento de não consideração das perdas; e quanto aos produtos mecânicos, como a produção declarada foi inferior à produção apurada, qualquer perda atribuída à produção declarada implica em aumento da omissão de receitas.

Pelos argumentos acima apresentados, os Autuantes são pela manutenção do Auto de Infração."

Os fundamentos denegatórios da decisão recorrida são no sentido de que a alegada estatística de 8,5% de perda, não pode ser aceita, vez que o que são rejeitadas são as peças e não os relógios. Se estes são refutados, são desmontados e suas partes são aproveitadas, incorrendo as alegadas perdas.

Se fosse levada em conta os quantitativos --- quanto aos relógios mecânicos --- sustentados pela impugnante, aumentaria ainda mais a omissão de receita.

Quanto ao alegado roubo, esta asseveração é frágil e está desprovida de qualquer documento policial, e as quantidades tidas como roubadas foram nomeadas de forma imprecisa e genérica.

As importações da matéria-prima "estator nº 2" foram elevadas no ano, mas não abala o cálculo elaborado com base nos registros fiscais (livros). A empresa deixou de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.039256/90-13

Acórdão : 202-08.472

levar em conta que no ano de 1986 os preços estavam em regime de congelamento oficial (Plano Cruzado) e, possíveis descontos foram liberalidade do sujeito passivo, pelo que o método do "preço médio" não merece reparos.

A pretensão da impugnante de contagem das unidades para se estabelecer as diferenças, de forma individualizada, por produto, é absolutamente impossível, pelo que se utilizou do critério de média ponderada, ainda mais porque os dados básicos foram fornecidos pela própria empresa. Incabível se aplicar critérios estatísticos rígidos sobre bases levantadas em termos menos exatos, além de ser desnecessário, seria até absurdo.

Em suas razões de recurso (fls. 251/259) volta a sustentar que o levantamento fiscal deixou de levar em conta as perdas ocorridas durante o processo produtivo, assim como merece reparos o fato de o autuante ter eleito o "estator nº 2" como elemento para levantamento da produção.

Volta a insistir na fragilidade e rigor do método de auditoria utilizado pela fiscalização. Nesta fase defende --- para os relógios a quartz uma perda média razoável de 12,5%. As fls. 256 apresenta demonstrativo de seu preço médio praticado no ano de 1986, quando conclui discordar do preço médio de Cz\$ 103,57 apurado pelo Fisco, sendo que o efetivamente praticado nas notas fiscais foi de Cz\$ 58,45.

Às fls. 260/275 anexa desenhos técnicos sobre as construções dos relógios, amostras dos componentes utilizados como elementos subsidiários à apuração da produção e outras informações sobre o processo industrial dos relógios.

Peticionou ao Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo, em 19.05.94, requerendo juntada da cópia da tradução juramentada do Laudo Técnico da KIENZLE Uhrenfabriken GmbH (fls. 276/277).

É o relatório.



Processo : 10880.039256/90-13

Acórdão : 202-08.472

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

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

Deve-se ter em conta que a auditoria de produção é sempre realizada através dos registros contábeis, fiscais, informações técnicas fornecidos pelo sujeito passivo e visitação do auditor fiscal da Fazenda Nacional às dependências do estabelecimento fabril, tudo para que se traga ao processo fiscal o maior número de elementos objetivos que possam constituir provas ao Fisco ou ao contribuinte.

No desenvolver dos trabalhos fiscais, creio não ter faltado zelo aos auditores 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, provando, à saciedade, no corpo da denúncia fiscal, ser este o maior interessado na confiabilidade de interpretação e apuração de sua produção, através de elementos e controles subsidiários próprios.

Sempre que este Colegiado aprecia apelos que versem sobre auditoria de produção, com base legal no disposto do artigo 343, § 1º, do RIPI/82, ao proferir meus votos deixo consignado que, apenas, demonstrativos criteriosos podem por em dúvida aqueles elaborados pela fiscalização, ainda mais quando estes expressam aceitável técnica contábil, controles de administração da produção e apreçamento dos produtos.

Assim, creio que o método eleito pela fiscalização para apuração do crédito tributário leva, com aceitável confiabilidade, à presunção legal. O comando integrante da norma contida no artigo 343, § 1º, do RIPI/82, o qual dispõe sobre a presunção legal, refere-se à origem das diferenças constatadas entre a produção levantada e a produção registrada.

Naturalmente, vejo que a especificidade do caso gera dificuldades ponderáveis para o levantamento da produção por elementos subsidiários. Também, reconheço ser impróprio concluir no sentido de que o disposto no artigo 343 do RIPI/82 é inaplicável em relação à atividade da recorrente. Julgo que essas considerações conduzem ao direito da Fazenda Nacional arbitrar a produção da mesma, com base em elementos objetivos fornecidos pelo próprio sujeito passivo, trabalhando com metodologia idônea e lógica.

Como deflui dos dados analisados, o critério adotado pela fiscalização, com as devidas informações técnicas fornecidas pela empresa, na determinação das quantidades



Processo : 10880.039256/90-13

Acórdão : 202-08.472

obtidas, fundam-se em elementos que servem, por eles mesmos, para descrever com propriedade as reais quantidades produzidas, nos exatos termos em que foram considerados.

Contudo, em vários julgados me pronunciei no sentido de que as perdas no processo produtivo sempre ocorrem, independentemente de sua natureza (química ou física) e significância e, por isto, devem sempre serem levadas em consideração durante os trabalhos fiscais. Este é o escopo da norma contida no artigo 344, do RIPI/82 (artigo 58, § 1º, da Lei n. 4.502/64) e é a garantia de que o contribuinte não venha a responder por possíveis diferenças apuradas pelo Fisco, das quais não tenha aproveitado, vez que as quebras reduzem o montante efetivamente produzido e colocado à disposição das vendas. Não aceito o percentual de quebras defendidas pelo contribuinte, sem adotar o procedimento contido no artigo 344, RIPI/82, pelo julgador singular e de se reformar a decisão recorrida neste particular.

Tanto na petição impugnativa como no recurso voluntário o sujeito passivo alegou uma perda média de 8,5% dos componentes utilizados como elementos subsidiários para o levantamento da produção. Aliás, diga-se de passagem, em momento algum a fiscalização intimou o sujeito passivo a fornecer as possíveis quebras ocorridas no processo produtivo, providência esta indispensável à auditoria de produção.

Durante os trabalhos fiscais, na elaboração dos demonstrativos da produção levantada, deveriam os autuantes, de forma explícita, informar qual o nível de quebra concedido. Ressalta dos autos que nada foi concedido a favor do contribuinte, a título de quebra ocorrida no processo produtivo, o que, sem dúvida, é manifesto prejuízo ao mesmo.

Ao se pronunciar na Informação Fiscal (fls. 237/238) os autuantes asseveraram que: ***“...Tendo em vista as possíveis perdas, foi utilizado o menor consumo, razão pela qual não merece acolhida a afirmação de que as perdas não foram consideradas. B) Quanto aos produtos mecânicos, como a produção declarada foi inferior a produção apurada, qualquer perda atribuída à produção declarada implicaria em aumento da omissão de receita.”***

Sob este aspecto, vale também reproduzir parte dos fundamentos da decisão recorrida (fls. 239/245):

“ 1. a estrutura do levantamento e os critérios de apuração das diferenças constatadas no Auto de Infração não foram contestadas pela defendente, que tão somente, apresenta uma “estatística” que informa perdas de aproximadamente (sic) 8,5% na produção e alega roubo de 20.000 (vinte mil) unidades de peças importadas e produtos acabados, para tentar diminuir a discrepância das quantidades levantadas pela fiscalização;



Processo : 10880.039256/90-13
Acórdão : 202-08.472

2. com relação à alegada estatística - 8,5% de perda de relógios - cumpre ressaltar que os relógios que são refugados pelo controle de qualidade não são peças imprestáveis, mas são peças que não atingiram o grau de precisão exigido, podendo ser, por exemplo, desmontadas e suas partes mais valiosas, depois de testadas, aproveitadas. Dar como perda total, uma peça que não passou pelo controle de qualidade, para produtos de montagem é, no mínimo, uma "Estatística" conveniente à empresa e precaríssima em termos matemáticos-estatísticos para basear uma oposição aos levantamentos fiscais feitos com base nos livros fiscais produzidos pela própria empresa."

Julgo que argumentos como estes --- tanto da fiscalização como da decisão recorrida --- não sejam suficientes para afastar a necessidade de deixar evidenciado o nível de quebra adotado, vez que, como já dito, é um direito do sujeito passivo e, como tal, deve ser levado em conta na auditoria de produção.

Em primeiro lugar, por se utilizar o menor consumo, não é motivo bastante se compensar quantidades e desprezar, por outro lado, a não concessão de percentual de quebra e, em segundo lugar, porque os elementos subsidiários adotados para levantamento da produção são peças muito pequenas e de precisão --- como são próprias dos relógios --- como faz prova por amostra a recorrente às fls. 260/269, sendo mais suscetíveis de perda no manuseio e refugadas pelo controle de qualidade.

Para chegar ao volume de relógios efetivamente produzidos, a fiscalização louvou-se nos ditos componentes, que por si só, já ensejam a aceitação de perdas. Desta forma, concilio meu juízo, sob certa reserva, com aquele proferido pela decisão recorrida, quando assevera que, por exemplo, os relógios podem ser desmontados e suas partes mais valiosas, depois de testadas, podem ser reaproveitadas.

Ora, se um determinado componente foi utilizado como elemento subsidiário para se chegar à quantidade de relógios produzidos, ao se adotar percentual de quebra para este componente, é de se concluir que se produziu menos relógios do que se produziria caso não houvessem elementos recusados. Efetivamente, os produtos finais que não passam pelo controle de qualidade não são perdidos, mas sim desmontados e seus principais componentes são reutilizados em novos relógios ou despertadores, desde que o motivo não tenha ocorrido por refutação do próprio elemento subsidiário adotado. Nesta possibilidade, não cabe a conclusão da decisão recorrida, porquanto o mesmo foi a base de todo o trabalho para levantamento da produção. Menor a quantidade de componentes em



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.039256/90-13
Acórdão : 202-08.472

condição de uso, menor a quantidade de relógios ou despertadores a serem levantados na auditoria de produção.

No que respeita à argumentação de ser inaceitável o fato de a fiscalização ter adotado o preço médio de todos os tipos e modelos de relógios e despertadores comercializados no ano de 1.986, não merece reparo a denúncia fiscal, eis que, como a própria apelante reconhece, a quantidade de produtos comercializados é muito grande, o que impossibilita qualquer outro método além daquele adotado pelos autuantes --- aliás muito bem explicitados nos quadros demonstrativos que compõem a denúncia fiscal. A legislação de regência (artigo 343, § 1º, *in fine*, RIPI/82) e a jurisprudência dominante neste Conselho de Contribuintes autoriza a adoção de tal critério pela fiscalização.

São estas razões de decidir que me levam a DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da exigência originária, a quantidade de **38.912 (457.785 x 0,085) de produtos a quartz** (item 8.1.b, fls. 16) e **28.654 (337.103 x 0,085) de relógios mecânicos** (item 8.2.b, fls. 17), restando assim sob tributação 12.844 unidades para aqueles e 123.356 unidades para estes últimos, respectivamente.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 1996


JOSE CABRAL GAROFANO