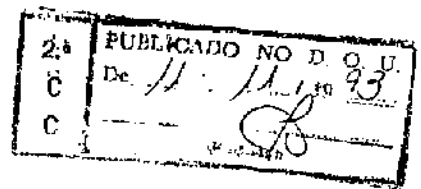




MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES



213

Processo nº 10.880-042.140/89-73

Sessão de: 25 de março de 1993 ACORDAM nº 202-05.667
 Recurso nº: 89.607
 Recorrente: ELETRONICA MARAJO LTDA.
 Recorrida: DRF EM SÃO PAULO - SP

IPI - LANÇAMENTO EX OFFICIO. Apuração da produção mediante elementos subsidiários, através de metodologia própria e considerando todos os elementos envolvidos, é legítima nos termos do art. 108 da Lei nº 4.502/64. É válida a adoção do critério de maior consistência para escolha do insumo a referenciar o cálculo de produção, desde que fundamentada, caso contrário, é de se optar pelo insumo que indicar a menor diferença de produção (art. 112, CTN). Admite-se a utilização de embalagens como elemento subsidiário, quando revestidos de atributos que assegurem sua consistência e representatividade em relação aos produtos a que se referem. Compete ao contribuinte fundamentar a alteração de índices de quebras por ele livremente fornecidos. Recurso provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELETRONICA MARAJO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Ausente a Conselheira TERESA CRISTINA GONCALVES PANTOJA.

Sala das Sessões, em 25 de março de 1993.

HELVIO ESCOVEDI BARCELLOS - Presidente

ANTONIO CARLOS BUENO F. REIS - Relator

JOSE CARLOS DE ALMEIDA LEMOS - Procurador-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 09 JUL 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ELIO ROTHE, JOSE CABRAL GAROFANO, JOSE ANTONIO AROCHA DA CUNHA e TARASIO CAMPELO BORGES.

OPR/mias/GB-CF



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73
Recurso nº: 89.607
Acórdão nº: 202-05.667
Recorrente: ELETRONICA MARAJÓ LTDA.

R E L A T Ó R I O

A Recorrente é acusada, consoante Auto de Infração de fls. 88/89, de omissão de receita operacional no valor de NCz\$ 4.560,40 e, conseqüentemente, do pagamento a menor do IPI no montante de NCz\$ 413,32 - média mensal de NCz\$ 34,44, em decorrência de auditoria de produção, nos termos do art. 343 do RIPI/82, abrangendo o ano de 1986.

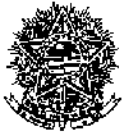
Notificada a recolher o crédito tributário daí resultante, a Autuada apresentou a Impugnação de fls. 93/100, alegando, em síntese, que:

- o lançamento tributário supedaneia-se ora em fatos inexistentes, ora na utilização de critérios probatórios rejeitados pela lei, porque inseguros e discricionários, portanto sem motivo de fato (fato gerador) e respaldo da lei, daí ser nulo;

- no cálculo da produção, com base em elementos subsidiários (art. 108 da Lei nº 4.502/64), a lei não admite que se utilize isoladamente as embalagens como elemento autônomo para o cálculo de produção, pois esse elemento não integra o produto final e, portanto, por si só não é suficiente para identificar o volume da produção, conforme a pacífica jurisprudência dos tribunais; e o demonstrativo de consumo de embalagens (Q.2 - A, fls. 64) apresenta erro no item E 18, pois o estoque final correto é 6.024 unidades e não zero como equivocadamente informado, conforme se prova pelo doc. 2 de fls. 102;

- im procedem as diferenças de produção relacionadas com os produtos P. 10 e P. 11, pois nos demonstrativos Q. 4A/Q 4F (fls. 66/71) e Q 5A/Q 5B (fls. 72/73) não se identificou nenhuma diferença de produção, quer com base nas matérias-primas, quer com o fundamento no consumo de embalagens, daí carecer de base os quantitativos apresentados no demonstrativo Q 8 - CALCULO DO IPI MEDIO MENSAL REFERENTE AS OMISSOES DE RECEITA - fls. 76, em relação a esses produtos;

- im procedem as diferenças de produção baseadas no consumo de matérias-primas descritas como MP 49, MP 50 e MP 51, porque a impugnante remeteu, para industrialização, no ano base de 1985, as matérias-primas descritas nas Notas Fiscais de fls. 103/104 (docs. 3 e 4), as quais, por terem sido adquiridas nesse ano-base, integram o estoque final de 1985 e inicial de 1986, como determina o parágrafo 1º do art. 289 do RIPI/82. Por isso, embora integrantes do estoque inicial de 1986, as notas fiscais



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73
Acórdão nº: 202-05.667

referentes a devolução dos produtos (docs. 5/6, fls. 105/106) foram novamente computadas como "outras entradas", ou seja, foram computadas duas vezes, o que falseou a diferença de produção indicada pelo Fisco nos demonstrativos anexos ao auto de infração;

- inexatas, também, as diferenças de produção baseadas no consumo das matérias-primas MF 16, MF 29 e MF 30, em razão dos estoques iniciais dessas matérias-primas serem os indicados no Registro de Inventário e não nas relações contidas nos autos, sendo, respectivamente, os seguintes estoques iniciais: 1.350, 6510 e 5.969 unidades (doc. 7, fls. 107);

- as quebras reais de algumas matérias-primas devem ser retificadas, eis que os índices apresentados, em lapso de tempo incompatível com a verificação efetiva das quebras, por força das intimações apresentadas, apresentam divergências com os que emergiram da verificação direta efetuada, posteriormente, pela impugnante;

- a impugnante apresentou índices de quebra aleatoriamente na suposição, aliás calcada na lei, de que seriam posteriormente conferidos, por verificação direta, pelo Fisco;

- assim, com base nas retificações que apresenta, devem as diferenças de produção correspondentes serem retificadas e excluídas da base de cálculo do imposto;

- a MP-43 é imprestável para os cálculos de diferença de produção, por tratar de uma chapa em apenas 10x50 mm de espessura, facilmente danificável, sem precisão, podendo ser substituída por outra confeccionada com qualquer retalho, pelo próprio montador.

As fls. 158/168, informação fiscal que assim justifica o lançamento, em resumo:

- o lançamento foi efetuado com estrita observância da legislação vigente, conforme se pode observar dos termos, quadros demonstrativos e demais elementos anexados ao processo, bem como dos dispositivos legais utilizados para o enquadramento dos fatos apurados;

- as embalagens não foram os únicos elementos usados na auditoria de produção, como se verifica do Demonstrativo Q. 7, onde se constata a ocorrência de omissões de receitas apuradas com base em diversos insumos e embalagens;

- improcede o raciocínio de que as diferenças apuradas com base no consumo de embalagens são inválidas, por carecer de respaldo legal. O art. 343 do RIPI/82, ao estabelecer



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73

Acórdão nº: 202-05.667

os elementos para o cálculo de produção, não faz nenhuma restrição à utilização de alguns poucos deles, de muitos deles ou de todos, tudo, obviamente, dependerá da disponibilidade de dados por parte da empresa e da consistência dos mesmos;

- a Contribuinte não se referiu a qualquer outra destinação dada às embalagens em referência que não fosse o acondicionamento dos produtos por ela fabricados;

- a utilização dessas embalagens para o transporte de resíduos, peças danificadas e lixo é economicamente inviável à vista dos seus custos onerados pela impressão de marcos, logotipos, etc.;

- a retificação do erro no item E. 18 não acarretou qualquer alteração no resultado final, conforme se verifica no demonstrativo Q.7;

- constatado o engano em relação aos produtos P.10 e P.11 (erro de transcrição de valores), foi corrigido o demonstrativo Q. 7 e refeitos os demonstrativos Q.8, Q.9, Q.10 e Q.11, no que diz respeito a esses produtos;

- comprovada a alegação de contagem dupla das matérias-primas MP 49, MP 50 e MP 51, foram feitas as correções necessárias, conforme se verifica nos demonstrativos Q 1-D; Q 4-F; Q-7; Q-8; Q-9, Q 10-F e Q 11 (o demonstrativo Q 6-B foi eliminado);

- as retificações realizadas em relação aos insumos MP 16, MP 29 e MP 30 são irrelevantes para o presente caso, eis que as omissões de receitas não foram calculadas com base nessas matérias-primas, conforme se verifica dos demonstrativos Q.6 e Q.7 originais;

- é absurda a alegação de que o tempo fixado na intimação para a Contribuinte apresentar os índices de quebras foi insuficiente para a sua verificação direta, eis que impossível assim proceder para um período pretérito (1986), daí o pressuposto do Fisco de obtê-los com base nos controles possuídos pela Contribuinte em relação àquele período;

- quanto à alegação de não ser da obrigação do contribuinte fornecer tais índices, pois incumbe ao Fisco a verificação direta das perdas e quebras no processo produtivo, registre-se que a legislação tributária estabelece a obrigação dos contribuintes de prestar quaisquer informações referente à sua atividade que sejam necessárias à ação fiscal;



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73
Acórdão nº: 202-05.667

- é do interesse dos contribuintes apresentar os índices de quebras, pois eles podem justificar eventuais diferenças na produção apuradas pelo Fisco;

- os índices fornecidos pela Contribuinte foram aceitos e utilizados na auditoria de produção, dada a compatibilidade apresentada com o ramo industrial (montagem - indústria eletrônica) da Contribuinte em tela, cuja maior parte dos índices de perdas e quebras no processo produtivo é nulo, conforme as estatísticas existentes;

- configuraria a irresponsabilidade, sujeita ao enquadramento em embaraço à fiscalização pela prestação de informações falsas, a aceitação da alegação de ter sido aleatório o fornecimento dos índices de quebras por parte da Contribuinte, na suposição de que, posteriormente, seriam conferidos por verificação direta pelo Fisco;

- a série de índices fornecidos pela Suplicante como quebras reais, além da inexigibilidade de sua apuração em 1989 em relação a 1986, apresenta inconsistências que os tornam inconseqüentes;

- é absurdo os comentários relativos à MP-43, pois a substituição de uma matéria-prima por outra está sujeita ao disciplinamento legal referente à baixa de estoques.

As fls. 169/174, a Autoridade Singular deferiu em parte a impugnação, corrigindo de ofício a unidade do sistema monetário e os coeficientes de atualização monetária utilizados na confecção dos Mapas de fls. 150/157, são os seguintes consideranda:

"Considerando que os levantamentos fiscais foram elaborados com base nos dados fornecidos pela própria empresa, bem como nos de seus documentos e livros contábeis e fiscais, segundo esclarecimentos dos autuantes no termo de fls. 85, extraindo a fiscalização de tais informações os elementos que compuseram os mapas de fls. 59/64, nos quais se verifica que foram dispostos de forma a permitir a comparação entre o consumo de matérias-primas e embalagens, demonstrado às fls. 62/64, e a produção acabada, cuja movimentação foi apresentada às fls. 65, sendo o comparativo de tal procedimento exposto às fls. 66/71, o que torna improcedente as alegações neste constante às alíneas "a" à "d";



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73
Acórdão nº: 202-05.667

Considerando que os autuantes acataram em sua maior parte os argumentos da recorrente aqui dispostos às alíneas "e" à "h", como constante na informação fiscal de fls. 158/168, refazendo os demonstrativos que ali mencionam e juntando-os às fls. 109/131 e 150/157, constatando, entretanto, esta instância lapsos na confecção desses últimos, no que diz respeito a moeda corrente utilizada, conforme comprova o mapa de fls. 123, em seu final, assim como em relação aos coeficientes de atualização monetária usados que não se reportam a data da lavratura do Auto de Infração;

Considerando que em relação as quebras não apresentou a pleiteante nenhuma contra prova aceitável que justificasse a retificação do percentual de perdas, por ela mesma apresentado, aceito e utilizado pelos autores do procedimento em seus cálculos;

Considerando que em pesquisa realizada no arquivo de fichas desta SECJTD/DIVTRI/DRF/SP, relativas a processos tramitados nesta Seção, não foram encontrados, nos últimos 5 (cinco) anos, registros de processos ou quaisquer outros elementos que pudessem caracterizar a reincidência a que alude o art. 353, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Dec. 87.981/82;

Considerando tudo o mais que do processo consta;"

Em seu tempestivo recurso a este Conselho às fls. 177/184, a Recorrente aduz, em síntese, que:

- o Orgão Julgador de 1ª Instância deixou de excluir as diferenças apuradas com base puro e simplesmente em embalagens e nos percentuais efetivos de quebra de matérias-primas no processo de produção, além do que o critério de apuração de diferenças, fulcrado no "critério de maior consistência" (0.7) é, na espécie, arbitrário e infringe o princípio da legalidade, pois a lei não o define;

- a própria delegação contida no parágrafo 1º do art. 58 da Lei nº 4.502/64 é inconstitucional, porque admitir-se que o executivo defina as "quebras admissíveis" é delegar-lhe a determinação da própria base-de-cálculo do imposto, o que contraria o art. 97 do CTN;



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73
Acórdão nº: 202-05.667

- além do mais, para demonstrar a inconsistência do "critério de maior consistência" adotado pelo Fisco, basta verificar que para o Produto "P.1" (Rádio Sonoms) o item de maior consistência foi a Matéria-Prima "MP 6", ou seja, a "Chave de onda 5 x 3", enquanto que para o Produto "P.2" (Rádio Sonoms) o elemento de "maior consistência" foi a "MP.32", ou seja, "Caixa de Madeira p/ Rádio Port. Peq.", sendo que a única diferença técnica entre ambos os rádios está que um é à pilha e o outro à pilha e à eletricidade;

- a Recorrente, melhor examinando os índices de quebra que inicialmente fornecera, verificou que os indicados na Impugnação de fls. 93/100 eram os corretos. Assim, competia ao Fisco de duas uma: ou acolhê-los, como, aliás, o fizera em relação a várias outras retificações contidas na impugnação, ou, então, rejeitá-las, mas fundamentadamente, nos termos do parágrafo 2º do art. 678 do RIR, válido para toda espécie de tributo;

- no Q.7, foi apontada omissão de receita referente ao produto nº P.18, calculada na diferença da MP 26, todavia verifica-se no Q. 4 que a referida matéria-prima não apresenta nenhuma diferença!

E o relatório.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73
Acórdão nº: 202-05.667

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

De início é de se ressaltar o vulto do Trabalho Fiscal desenvolvido no presente caso, eis que a auditoria de produção abrangeu a totalidade da linha de produção da Empresa - 21 produtos em 1986 -, os 57 componentes neles utilizados, bem como os 19 tipos de embalagens empregados.

Foi aplicada a metodologia própria a apurações dessa natureza, com base nos dados de produção, estoque, movimentação de componentes e embalagens, coeficientes técnicos de produção; bem como de quebras ocorridas na industrialização, colhidas junto à Empresa.

As etapas desse processamento estão espelhadas nos 8 demonstrativos situados às fls. 109/123, elaborados em substituição aos de fls. 62/75 e já incorporando as correções das folhas, apontadas na impugnação e reconhecidas pelo fisco, que fundamentaram a Decisão Recorrida no sentido de ter havido saída, sem emissão de notas fiscais, em relação a 15 produtos.

A seguir, passo a examinar as questões que ainda são objeto de inconformismo da Recorrente e, segundo a qual, torna a decisão a quo merecedora de reforma, por ferir o princípio da legalidade.

Em primeiro lugar, argüi que o critério de apuração de diferenças, fulcrado no "critério de maior consistência" (Q. 7, fls. 122) não é definida na lei, razão pela qual a sua utilização, na espécie, é subjetiva e arbitrária e, além do mais, a sua utilização, in casu, demonstrou ser da "maior inconsistência", segundo os exemplos que alinha.

Não vejo nenhuma ilegalidade na escolha de uma determinada matéria-prima ou embalagem como elemento de maior consistência para fundamentar a exigência fiscal, eis que trata-se de um procedimento que deflui do art. 108 da Lei nº 4.502/64, reproduzido no art. 343 do RIPI/82.

Segundo a boa técnica, a adoção de um insumo, para referenciar o cálculo de produção, deve considerar os aspectos a seguir indicados: consistência, perdas bem definidas, representatividade, essencialidade para o produto e participação material expressiva.

Conforme já mencionado, o levantamento de produção em tela se fez levando em consideração todos os insumos empregados no produto, daí ter resultado que para um mesmo



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73
Acórdão nº: 202-05.667

produto foram acusadas diferenças de produção distintas, segundo o insumo considerado e, portanto, impondo a eleição de um pelo critério de maior consistência.

Examinando o Q. 07 - DEMONSTRATIVO DAS DIFERENÇAS CORRESPONDENTES AS OMISSÕES DE RECEITAS - fls. 122 verifica-se que:

- em relação a 4 produtos, codificados como: P 2, P 16, P 18 e P 20, foi eleito o insumo que acusava a menor diferença de produção;

- em 7 produtos - P 3, P 4, P 5, P 6, P 7, P 9, P 13 - a diferença de produção originou-se de um único insumo;

- em 4 produtos - P 1, P 17, P 19, P 21 - foi elegido um insumo (matéria-prima ou embalagem) que acusava maior diferença de produção que outro (s).

Em que pese admitir a validade da adoção do critério de maior consistência, entendo que a escolha de um insumo, que implique numa maior diferença de produção em relação a outro deva ser fundamentada, de sorte a não pairar dúvidas quanto a sua maior consistência, para que não ocorra prejuízo ao objetivo de apuração da "verdade" através da auditoria de produção.

Considerando que não houve explicitação dessa fundamentação nos autos e à luz do art. 112 do CTN, opto pela escolha dos insumos que acusam menor diferença de produção em relação aos produtos codificados como: P 1, P 17, P 19 e P 21.

Em segundo lugar, a Recorrente se insurge contra as diferenças de produção, baseadas em simples embalagens, embora admitindo ser um elemento subsidiário previsto na lei, por entender que ela não abriga o cálculo de produção estribado tão-somente em diferenças de embalagens como, aliás, seria a jurisprudência dos tribunais que aponta.

Assim, estariam prejudicadas as "diferenças de produção" relacionadas com os produtos: P 19, P 20 e P 21.

Como se depreende da própria jurisprudência trazida aos autos pela Recorrente, a utilização como elemento subsidiário das embalagens só é rejeitada quando não revestidas de atributos que assegurem sua consistência e representatividade em relação aos produtos a que se referem.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73

Acórdão nº: 202-05.667

Dos 4 tipos de embalagens que estão sendo utilizadas como elementos subsidiário no processo, apenas uma a E 7 - Embalagem 2.602, utilizada no acondicionamento de 2 P 19 - Caixa Acústica Sonorons Mod. 602 - não guarda uma relação unitária com o produto que acondiciona.

Ademais, se constituem de caixas de papelão oneradas pelos custos de impressão de marcas e logotipos dos modelos dos produtos em que são utilizados.

Portanto, entendo que, in casu, se justifica a adoção das embalagens como elemento subsidiário, por estar convencido de sua consistência e representatividade, bem como de não ser plausível a sua utilização em outras finalidades, conforme alegado e não provado pela Recorrente.

Em seguida, invoca que a não aceitação dos índices de quebras verificadas no processo produtivo, apresentadas em sua impugnação, contrariaria, também, o princípio da legalidade. Isto porque os índices inicialmente apresentados o foram de forma aproximada, na expectativa de que seriam constatadas pelo Fisco, através de verificação direta, já que não decorrentes de controles fidedignos.

Neste particular, creio não assistir razão à Recorrente.

Inicialmente, observo que, ao apresentar os índices de perdas e quebras na produção, em atendimento à intimação do fisco, a Contribuinte assim procedeu sem qualquer ressalva quanto a tratarem-se de informações aproximadas não decorrentes de controles fidedignos.

O emprego da "verificação direta" na apuração das quebras é uma opção que assiste ao fisco, quando as circunstâncias permitirem e a seu juízo se justificar, vez que existem outros métodos e procedimentos para a aferição das quebras.

Dentre eles certamente se inclui o aqui adotado, sendo que o fato de o Fisco aceitar como fidedignos os dados apresentados só beneficia a Contribuinte, pois, caso contrário, ele seria onerado com os procedimentos advindos da sua não aceitação.

E certo que ao contribuinte cabe corrigir qualquer incorreção nas informações prestadas, desde que com fundamentos, especialmente em casos como os das quebras aqui tratadas, quando a sua manipulação pode simplesmente eliminar as diferenças de produção, calculadas com base nos índices anteriormente livremente fornecidos.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10.880-042.140/89-73
Acórdão nº: 202-05.667

Portanto, não se aplica à situação em exame o disposto no parágrafo 2º do art. 678 do RIR.

Por último, assinalo que a omissão de receita referente ao produto P-18 foi calculada na diferença da MP 25 e não da MP 26, conforme, equivocadamente, alega a Recorrente.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para que, em relação aos produtos codificados como: P 1, P 17, P 19 e P 21, a omissão de receitas seja calculada com base nos insumos que acusam a menor diferença de produção, ou seja, MP 32, MP 6, E-19, MP-25, respectivamente.

Sala das Sessões, em 25 de março de 1993.


ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO