



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 17 / 05 / 2004  
*[Assinatura]*  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10880.065103/93-92  
Recurso nº : 118.570  
Acórdão nº : 202-14.562

Recorrente : VAN LEER EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

*Sem embargo*

**NORMAS PROCESSUAIS. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.** Tendo a autuação se dado única e exclusivamente com base em dados fornecidos pelo Contribuinte, utilizando metodologia legalmente prevista e sendo minuciosamente explicada e demonstrada, despicienda se torna a realização de perícia, ainda mais quando a sua necessidade não é suficientemente fundamentada. **Preliminar rejeitada.**

**OMISSÃO DE RECEITAS. CONFIGURAÇÃO.** Configuram saídas de mercadorias sem a emissão das respectivas notas fiscais, as diferenças constatadas na relação insumo x produto, em decorrência de auditoria de produção.

**Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **VAN LEER EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Claus Nogueira Aragão.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*Gustavo Kelly Alencar*  
Gustavo Kelly Alencar  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Sérgio Roberto Roncador (Suplente).

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 10880.065103/93-92  
Recurso nº : 118.570  
Acórdão nº : 202-14.562

Recorrente : VAN LEER EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração relativo ao IPI, referente ao período de apuração de 15/01/1989 a 31/12/1990, decorrente de auditoria de produção que apurou diferenças entre a produção registrada em sua escrituração contábil e a produção calculada sobre o consumo de matérias-primas, resultando numa presunção de saída de mercadorias desacompanhada de nota fiscal e sem registro.

Regularmente intimado, o Contribuinte apresenta impugnação, às fls. 90/102, alegando o que segue:

*“A Requerente preparou os quadros numerados de 1 a 7, conforme a orientação fornecida pela D. Fiscalização. Porém, o critério de comparação entre a produção final e a produção calculada com base na compra de insumos exigido pela D. Fiscalização não é correto uma vez que o confronto “teórico” com o “real”, por assim dizer, naturalmente originará uma diferença. Isso porque, não foi considerado, pela D. Fiscalização, que a Requerente poderia estar utilizando, como de fato utilizou, para a fabricação de um determinado produto, um insumo fora da estrutura de produção mas constante do estoque e regularmente escriturado. Além disso, e não menos importante, ressalte-se em todo e qualquer processo produtivo ocorrem perdas.*

*Cumpre notar que o período fiscalizado, anos de 1989 e 1990, os insumos mais utilizados pela Requerente, quais sejam, bobinas de aço, eram classificados em códigos diferentes. Atualmente, essa situação se modificou, tornando-se mais racional: se entre duas bobinas, a bitola for a mesma a largura for diferente, mas aproximada, as bobinas estarão classificadas no mesmo código.*

*No ano de 1989 houve bastante dificuldade para adquirir os insumos próprios necessários à produção. O mercado de aço visava a exportação, porque os preços eram mais vantajosos. Em face dessa dificuldade, eram os próprios clientes da Requerente que, muitas vezes, se comprometiam a adquirir os insumos para a Requerente, então, poder produzir.*

*A Requerente não podia estancar seu processo produtivo e ficar a mercê do mercado de matérias primas que não atendia a demanda. Mas a D. Fiscalização não considerou todos esses aspectos e lavrou o indigitado auto de infração contra a Requerente.*



Processo nº : 10880.065103/93-92  
Recurso nº : 118.570  
Acórdão nº : 202-14.562

*As diferenças evidenciadas nos quadros de n.ºs 10 a 7 entre a produção e a produção calculada com base na compra de insumos seriam devidamente explicadas pela Requerente, que iria providenciar notas explicativas ao final de cada quadro, bem como apresentar os cálculos feitos de acordo com o critério da D. Fiscalização. Porém, para sua surpresa, esta oportunidade fora negada à Requerente com a lavratura precipitada e descabida do auto de infração ora impugnado.*

*No quadro n.º 7 (período base de 1989) intitulado "Quadro Demonstrativo da Diferença entre o Consumo Registrado e o Consumo Calculado de Insumos" (doc. 9), o insumo classificado sob o n.º 01.14.54, bobina de aço, medindo 0.85 milímetros de espessura por 875 milímetros de largura, apresentou uma variação, segundo os cálculos feitos adotando o critério da D. Fiscalização, de 68,08%.*

*Porém, os cálculos elaborados posteriormente pela Requerente, considerando uma série de fatores negligenciados pela D. Fiscalização, conforme já mencionados, reduzem a variação alcançada de 68,08% para apenas 6,69%. Ora, essa diferença é tão grande que torna duvidosa a validade dos cálculos da D. Fiscalização preparados a partir de então e que embasariam a exigência fiscal discutida.*

*O quadro n.º 7 "A" (doc. 14) preparado pela Requerente indica a utilização da bobina de aço medindo 0,85 milímetros de espessura por 880 milímetros de largura, 5 milímetros mais largo do que o insumo da estrutura de produção, em virtude dessa diferença mínima, o código desse insumo é o de n.º 01.16.50, não tendo sido, conseqüentemente, objeto de análise da D. fiscalização.*

*Dai se conclui que a falta da bobina teoricamente própria na estrutura do produto, a Requerente utilizou a bobina de aço medindo 0,85 milímetros de espessura por 880 milímetros de largura. Com isso, a diferença Consumo Registrado/Consumo Calculado reduz-se de 2.821.151 para 277.107 quilogramas, o que, em porcentagem, corresponde a 6,69%. Vale salientar que uma diferença que oscila entre 5 a 8% é perfeitamente normal em qualquer processo de produção.*

*Como se não bastasse, a Requerente cita outros exemplos para demonstrar quão equivocado foi o raciocínio desenvolvido pela D. Fiscalização Federal. A estrutura do produto indica que os tambores não utilizam o "flange" ou "lacre". Porém visando atender solicitação expressa de seus clientes, a Requerente inclui tais insumos, fornecendo-os juntamente com o produto final. Ora, isso não significa que o código do produto se modifique, pois o produto é o mesmo. Não é presença de um insumo como a flange ou o lacre que vão alterar a natureza do produto.*

*S //*



Processo nº : 10880.065103/93-92  
Recurso nº : 118.570  
Acórdão nº : 202-14.562

*Diante disso, se questiona a linha de raciocínio, bem como o critério utilizado pela D. Fiscalização na elaboração dos quadros que embasaram a exigência fiscal impugnada. A soma total das diferenças entre o consumo registrado e o consumo calculado constante do quadro nº 7 efetuado pela D. Fiscalização corresponde a 46,73% contra a diferença total de apenas 0,81% alcançada pela Requerente. O equívoco acima mencionado evidencia a improcedência dos cálculos e, por conseguinte, das deduções atingidas pela D. Fiscalização.”*

Em síntese, as alegações cingem-se ao fato de que as diferenças apuradas decorreriam de deduções errôneas, que a lavratura do auto teria sido precipitada e prematura, sem que fosse dado à Impugnante oportunidade de demonstrar a realidade dos fatos; também alega que determinados insumos teriam sido fornecidos aos clientes como “opcional”; contesta a presunção levada a efeito pela fiscalização, à vista dos insumos não registrados, e, por fim, requer a produção de prova pericial, com vistas a elucidar a questão levantada pela Auditoria de Produção realizada.

Remetido o processo à DRJ em São Paulo/SP, é o auto mantido, em decisão assim ementada:

*“Ementa: IPI – Omissão de Receitas – Configuram saídas de mercadorias sem a emissão das respectivas notas fiscais, as diferenças constatadas na relação insumo x produto, em decorrência de auditoria de produção.*

***Ação Fiscal Procedente”.***

Fundamenta-se a decisão da DRJ em São Paulo/SP da seguinte forma:

“(…)

*Argumenta a pleiteante que o “critério de comparação entre a produção final e a produção calculada com base na compra de insumos, exigido pela Fiscalização não é correto. Isso porque, não foi considerado pela Fiscalização que a Requerente poderia ter utilizando, como de fato utilizou, para a fabricação de um determinado produto, um insumo fora da estrutura de produção, mas constante do estoque e regularmente escriturado.”(grifo nosso)*

*Como esclarecemos na preliminar, os agentes do fisco norteiam a Auditoria de Produção a partir de elementos constantes na escrita fiscal do contribuinte, lavrando os autos de infração compatíveis às irregularidades apuradas. A alegação apontada pela Requerente, no texto acima transcrito, demonstra que a autoridade autuante procedeu dentro dos critérios estabelecidos pela Coordenação de Fiscalização para a realização da Auditoria de Produção: foram utilizados na auditoria os elementos constantes da escrita fiscal da autuada. O fato da interessada utilizar para a fabricação de determinado produto insumos fora da estrutura de produção, deveria ter*



Processo nº : 10880.065103/93-92  
Recurso nº : 118.570  
Acórdão nº : 202-14.562

*sido informado ao agente do fisco durante a realização da auditoria, documentando a declaração firmada, o que até o presente momento não foi feito, incorrendo em mera justificativa sem nenhum amparo legal.*

*Discorre a interessada que as "diferenças evidenciadas entre a produção e a produção calculada com base na compra de insumos seriam devidamente explicadas pela Requerente, porém, para sua surpresa, esta oportunidade fora negada à Requerente com a lavratura precipitada e descabida do auto de infração ora impugnado". Conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal, às fls. 63/82, a fiscalização no estabelecimento da interessada teve início em 15/02/93 culminando com a lavratura do auto, ora em litígio, datado de 23/11/93, tendo o procurador da interessada tomado ciência do mesmo em 01/02/94. Ora, dizer-se que um auto firmado após nove meses de trabalho, estabeleceu-se de forma "precipitada e descabida", impossibilitando a Requerente de emitir notas explicativas quanto aos elementos de sua escrita fiscal é no mínimo descabido.*

*A Requerente em sua peça impugnatória alega caber à Fiscalização o ônus da prova da irregularidade apurada pelo auto de infração, esquecendo-se que o mesmo cristalizou-se a partir de informações fornecidas pela Requerente, durante os trabalhos de Auditoria de Produção, sem que a interessada àquela época manifestasse a existência de erros em sua planilha de produção, quais sejam: os de utilizar insumos diferentes dos apontados na linha de produção de determinado produto de seu fabrico ou mesmo o fornecimento de matéria prima por parte de seus clientes; alegando em sua impugnação que tais práticas decorreram da dificuldade na aquisição de matéria prima, reflexo das incertezas observadas no mercado interno pela conjuntura econômica vivida no período fiscalizado.*

*Nesse sentido, não é a Fiscalização que precisa provar que as irregularidades apontadas ocorreram, porque os elementos utilizados pela Fiscalização encontram-se registrados na escrita fiscal da interessada, ao contrário do postulado na peça defensiva, onde são declaradas circunstâncias diversas da apurada pelo Fisco destituídas de quaisquer elementos de prova.*

*Diante do acima exposto, podemos concluir, que a metodologia usada pelo Fisco na apuração da infração cometida pela interessada, não apresenta erro, descabendo a argumentação da pleiteante no que diz respeito a descon sideração, por parte do agente do Fisco, em divergências existentes na linha de produção da interessada."*

Inconformado, apresenta o Contribuinte o Recurso que ora se julga.

É o relatório.



**Processo nº : 10880.065103/93-92**  
**Recurso nº : 118.570**  
**Acórdão nº : 202-14.562**

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR**  
**GUSTAVO KELLY ALENCAR**

Inicialmente, verifico ser o presente processo de competência deste Egrégio Conselho, bem como que o Recurso que ora se julga, muito embora esteja desprovido do depósito recursal de 30% do valor da exigência fiscal, encontra-se amparado por decisão judicial lhe desobrigando do referido depósito. Logo, do mesmo conheço.

Inicialmente, cumpre analisar a preliminar de nulidade levantada pelo Contribuinte, sob o fundamento de que a autoridade administrativa de Primeira Instância não teria considerado seu pedido para a realização de perícia contábil, o fazendo de forma imotivada.

Transcreve-se trecho da decisão de primeiro grau que trata da questão:

*“Considerando que é prescindível a realização de perícia técnica ante a abundância de documentos e evidência de documentos colhidos durante o trabalho fiscal.”*

Não nos parece ter havido omissão por parte da autoridade de primeiro grau, vez que, em que pese o bem fundamentado pedido realizado pelo Recorrente em sua impugnação, preenchendo os requisitos do Artigo 16, IV, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, não basta sua solicitação para que o mesmo seja deferido, faz-se necessário que haja a efetiva necessidade de realização da diligência requerida, o que não se vislumbra necessário pois a autuação se deu única e exclusivamente com base em dados fornecidos pelo próprio Contribuinte, utilizou metodologia legalmente prevista, foi minuciosamente explicada e demonstrada, possibilitando, ao contrário do que afirma o Recorrente, ampla e plena defesa.

Assim, afasto a preliminar de nulidade argüida, passando a analisar o *meritum causae*. Vejamos.

A autuação decorre de duas presunções, oriundas das diferenças apontadas pela produção registrada e produção calculada. A primeira, no sentido de insumos regularmente escriturados terem sido utilizados na industrialização de produtos saídos sem registro contábil; a segunda, no sentido de insumos entrados com registro terem sido revendidos sem a devida escrituração.

Não obstante o claro e minucioso relatório da fiscalização, que de forma transparente evolui para o auto de infração, cumpre analisar os argumentos do Recorrente:

- alega o mesmo que, devido ao quadro econômico constante no País à época da autuação, a escassez de insumos específicos gerava a necessidade de utilização de insumos similares, mas não idênticos, e com classificação fiscal diversa daquela considerada pela Fiscalização, do que teria gerado as diferenças apuradas – ora, a uma, a relação de insumos utilizados foi fornecida pela própria Recorrente; a duas, se outro insumo foi porventura utilizado, por que não foi escriturada sua entrada, e por que, havendo excedente de algum outro insumo

16



Processo nº : 10880.065103/93-92  
Recurso nº : 118.570  
Acórdão nº : 202-14.562

eventualmente não utilizado, não se encontra o mesmo em estoque, ou, caso tenha sido revendido ou devolvido ao fornecedor, não há escrituração de tal operação? Ainda, por que tal fato não foi informado à fiscalização, à época própria? e, por fim, por que, ao informar tal fato, não traz o Recorrente fundamentação fática-escritural que o ampare?

- aponta o Recorrente que as diferenças, caso existam, seriam em número muito menor do que aquele apontado pela fiscalização. Pois bem, tomando-se por base o exemplo utilizado pelo Recorrente, passamos a transcrevê-lo, para maior ilustração, analisando-se a possibilidade levantada pelo Interessado:

*“32. – O quadro nº 7 (período-base 1989) intitulado “Quadro Demonstrativo da Diferença entre o Consumo Registrado e o Consumo Calculado de Insumos” (doc. nº 9 da impugnação) comprova o acima alegado. O insumo classificado sob o nº 01.14.54, bobina de aço, medindo 0,85 milímetros de espessura por 875 milímetros de largura, apresentou uma variação, segundo os cálculos feitos adotando-se o critério da D. Fiscalização, de 68,08%.*

*33. – Esse valor percentual equivale a 2.821.151 quilos do total de 4.143.988 quilos. Tal diferença foi obtida mediante a subtração do valor constante da coluna “consumo Registrado” - correspondente a 1.322.837 kg. - do valor constante da coluna “Consumo Calculado” - correspondente a 4.143.988 kg., como segue:*

$$4.143.988 \text{ kg.} - 1.322.837 \text{ kg.} = 2.821.151 \text{ kg.}$$

*(a diferença apurada é equivalente a 68,08%)*

*34. – Porém, os cálculos elaborados posteriormente pela Recorrente, considerando uma série de fatores negligenciados pela D. Fiscalização, conforme já mencionado, reduzem a variação alcançada de 68,08% para apenas 6,69%. Ora, essa diferença é tão grande que torna duvidosa a validade dos cálculos da D. Fiscalização preparados a partir de então e que embasariam a exigência fiscal discutida.*

*35. – O Quadro nº 7 “A” (doc. nº 14 da impugnação) preparado pela Recorrente indica a utilização da bobina de aço medindo 0,85 milímetros de espessura por 880 milímetros de largura, 5 milímetros mais largo do que o insumo da estrutura de produção. Em virtude dessa diferença mínima, o código desse insumo é o de nº 01.16.50, não tendo sido, conseqüentemente, objeto de análise da D. Fiscalização.*

*36. – Daí se conclui que na falta da bobina teoricamente própria na estrutura do produto, a Recorrente utilizou a bobina de aço medindo 0,85 milímetros de espessura por 880 milímetros de largura. Com isso, a diferença Consumo Registrado/Consumo Calculado reduz-se de 2.821.151 para 277.107,*

4



Processo nº : 10880.065103/93-92  
Recurso nº : 118.570  
Acórdão nº : 202-14.562

*quilogramas, o que, em porcentagem, corresponde a 6,69%. Vale salientar que uma diferença que oscila entre 5 a 8% é perfeitamente normal em qualquer processo de produção."*

Deseja o Recorrente, em síntese, demonstrar que o consumo de um determinado insumo, na verdade, consiste no consumo de dois insumos, similares, mas, repita-se, não idênticos, que teriam sido utilizados em determinado(s) produto(s).

Não tem o menor cabimento tal assertiva, à medida em que o citado quadro demonstrativo refere-se a insumo específico, e não a produto industrializado. A equação aqui tratada pode ser transcrita da seguinte forma:

INSUMO "A":

$[(\text{ESTOQUE INICIAL}) + (\text{AQUISIÇÕES})] - [(\text{UTILIZAÇÃO}) + (\text{PERDAS})] = \text{ESTOQUE FINAL}$

Da equação exposta, para se descobrir o valor da parcela relativa à efetiva utilização do referido insumo, subtrai-se o estoque final da parcela inicial da equação,  $[(\text{ESTOQUE INICIAL}) + (\text{AQUISIÇÕES})]$  e do valor relativo às perdas, chegando-se ao consumo efetivo do referido insumo. Compara-se este valor com o valor do consumo registrado e com o do estoque final, e tem-se as seguintes hipóteses:

$\text{CONSUMO CALCULADO} < \text{CONSUMO REGISTRADO} + \text{ESTOQUE FINAL}$  – insumos entrados sem nota;

$\text{CONSUMO CALCULADO} > \text{CONSUMO REGISTRADO} + \text{ESTOQUE FINAL}$  – produtos saídos ou revenda de insumos revendidos sem nota.

Por tal, não há como prosperar as alegações do Recorrente neste sentido.

Ainda que se trate de mais de um insumo, utilizado num mesmo produto, mas escriturado como um só, não obstante não haver prova de tal fato, não se trata aqui de análise de este ou aquele produto, mas sim de análise de diferenças entre entrada de um insumo, e saída do mesmo, seja na forma de utilização em processo de industrialização, ou simples revenda. Não se verifica nenhum dos dois quanto aos valores apontados como diferença.

Sobre eventuais insumos remetidos como cortesia opcional, não há registro de saída dos mesmos, tampouco documentação que comprove tal fato, não havendo porque considerar-se não tributada sua saída a qualquer título que seja.

Outrossim, afirma reiteradas vezes o Recorrente sobre "argumentos adicionais" desconsiderados pela Fiscalização, sem no entanto esclarecer quais seriam tais argumentos tão elucidativos. Não bastasse, não procede a alegação de falta de oportunidade para manifestação no decorrer da fiscalização, vez que a mesma foi feita por etapas distintas e interdependentes, levando quase um ano para sua conclusão. Assim, houve plena oportunidade para manifestação, ainda mais quando se vê que a referida fiscalização se deu puramente com subsídios fornecidos pelo Recorrente.

3 //



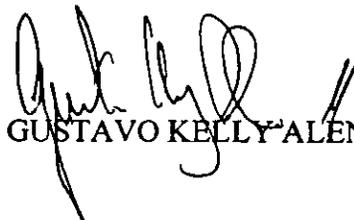
**Processo nº :** 10880.065103/93-92  
**Recurso nº :** 118.570  
**Acórdão nº :** 202-14.562

Por tal, a presunção aqui ocorrida tem previsão legal, e ampla fundamentação fática, documental e contabilmente lastreada, não obstante ter natureza relativa, passível de contradição pelos meios e modos devidos. Não há então que se falar em nulidade alguma.

Nego então provimento ao Recurso, mantendo o lançamento *in totum*.

É como voto.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 2003

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR