



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA**

**Processo nº** 13805.005000/96-25  
**Recurso nº** 157.128 Voluntário  
**Matéria** IRPJ e OUTROS - EX.: 1995  
**Acórdão nº** 105-16.755  
**Sessão de** 07 de novembro de 2007  
**Recorrente** COLGATE PALMOLIVE LTDA.  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA  
JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO: 1995

**AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL - ATRIBUIÇÕES** - Em consonância com a Súmula nº 8 do Primeiro Conselho de Contribuintes, o Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

**PEDIDO DE PERÍCIA** - A luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo, *ex vi* do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. No caso vertente, demonstrada, à evidência, a dispensabilidade do procedimento, há que se indeferir o pedido correspondente.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E  
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - DECORRÊNCIA -  
Tratando-se de lançamento de imposto renda de  
pessoa jurídica decorrente de fiscalização de  
imposto sobre produtos industrializados, as  
autoridades julgadoras que detêm competência  
para apreciar as citadas matérias são, ao menos  
no que tange à segunda instância, distintas, o  
que leva à impossibilidade de reunião dos autos.  
Assim, ainda que se possa esperar que as  
decisões administrativas tenham, ao apreciar os  
mesmos fatos, resultados coincidentes, a

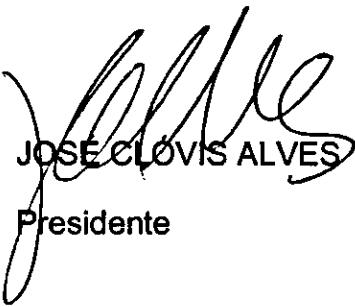
*[Signature]*

eventual divergência não promove vinculação de qualquer natureza, gozando, cada uma das decisões proferidas, de validade jurídica plena.

**OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO** - A apuração de omissão de receitas por meio de auditoria de produção exige fiel descrição da metodologia utilizada e adequado acompanhamento por parte do contribuinte fiscalizado. Atendidos tais requisitos e constatado que a maior parte dos argumentos de defesa visam desautorizar a utilização de dados fornecidos pelo próprio fiscalizado, há que se manter o lançamento.

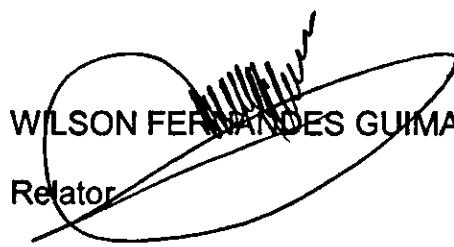
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por COLGATE PALMOLIVE LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



JOSE CLOVIS ALVES

Presidente

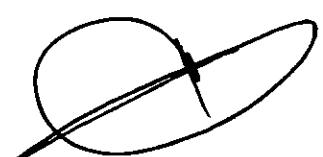


WILSON FERNANDES GUIMARÃES

Relator

Formalizado em: 07 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros:  
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, ROBERTO BEKIERMAN (Suplente Convocado), WALDIR VEIGA ROCHA, MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI (Suplente Convocado) e IRINEU BIANCHI. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



## Relatório

COLGATE PALMOLIVE LTDA., já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, que manteve, em parte, o lançamento efetivado, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de IRPJ e reflexos (PIS, COFINS, CSLL E IRRF), relativas ao ano-calendário de 1994, formalizadas em decorrência da constatação de omissão de receitas, apurada por meio de auditoria de produção.

Colhe-se dos autos que a auditoria de produção acima referenciada foi promovida com base no insumo CARBONATO DE CÁLCIO LEVE ME, por ser o de maior participação (40%) na fabricação dos produtos fabricados na unidade fiscalizada (cidade de Osasco). Confrontado o consumo real na produção com o registrado, considerando-se os índices de perdas fornecidos pela fiscalizada, apurou-se diferenças positivas, indicativas de vendas (saídas) sem o registro fiscal, e negativas, representando compras (entradas) não acobertadas por documentação fiscal.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal (fls. 526/555), por meio da qual ofereceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- que o Auditor Fiscal, ao não se identificar como contador legalmente habilitado para o exercício de atividades privativas desta profissão legalmente regulamentada, tornaria seu trabalho sem eficácia administrativo-fiscal e sem validade jurídica;

- que foi acusada de que estaria dando saída a produtos tributados sem a emissão de nota fiscal e que a tal procedimento estar-se-ia alterando o de, em períodos contíguos, dar entrada de insumos daqueles produtos em seu estabelecimento sem a nota fiscal de suporte;

- que a hipótese de ter ocorrido saída de produtos sem as correspondentes notas fiscais foi levantada pela Fiscalização através de um processo

de auditoria de produção cujas conclusões se deram apenas com base na documentação fiscal da unidade de Osasco-SP, particularmente com base nas saídas por transferência, tendo sido ignorados todos os demais aspectos referentes à produção e suas perdas, bem como as particularidades ocorridas à época no que tange à movimentação dos seus estoques entre os seus diversos estabelecimentos;

- que o arquivo de saída de todas as suas vendas sequer foi objeto de análise, como deveria, em virtude de o Auditor Fiscal haver concluído que da análise pura e simples das transferências poder-se-ia quantificar ou, ainda, elaborar uma movimentação de estoques adequada;

- que tal atitude por si só já invalidaria o procedimento fiscal, mas, não fosse o bastante, a análise do Auditor Fiscal prendeu-se apenas ao confronto da quantidade de matéria-prima adquirida e registrada (mais especificamente do Carbonato de Cálcio), com a produção de creme dental aferida com base em coeficientes de produção calculados segundo os padrões de consumo informados, sem entretanto levar em consideração o erro padrão existente, conforme demonstrativo no Laudo Técnico de Perdas na Produção (doc. 02);

- que os resultados obtidos pela presunção do Auditor Fiscal apontaram indícios de consumo de insumos, ora superior, ora inferior, ao registrado, e que teriam sido utilizados na produção de produtos comercializados à margem da escrituração fiscal;

- que durante os meses de janeiro e fevereiro de 1994 foram emitidas notas fiscais de transferência de mercadorias (creme dental), do estabelecimento do Jaguaré – São Paulo/SP para o estabelecimento de Osasco/SP;

- que as referidas notas, entretanto, não foram contabilmente consideradas e, por conseguinte, embora não afetando os números do estoque global de produtos acabados da empresa como um todo, culminaram por distorcer os números da filial Osasco/SP;

- que, conforme demonstrado em quadros comparativos, a mesma distorção ocorreu em relação ao trabalho do Auditor Fiscal, posto que baseado exclusivamente nas saídas por transferência, e não por vendas, daquela unidade fabril;

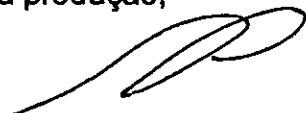
- que é fato que tais documentos deveriam ter sido contabilizados ou ainda cancelados e não o foram, falha essa que, nesta altura do tempo, só se poderia atribuir a erro involuntário dos seus empregados à época encarregados dos registros contábeis e fiscais;

- que para as notas fiscais de transferência anexadas (doc. 04), as quais integram a listagem anteriormente citada (doc. 03), não houve nem deveria ter havido destaque do IPI, não sendo aplicáveis a tais emissões (NF's) talvez indevidas, por conseguinte, multas calculadas com base nos valores nas operações;

- que os argumentos de direito, apoiados no incluso Laudo de Auditores Independentes efetuado com base nas vendas (doc. 05), descartaria de plano as distorções contempladas no processo de auditoria formulado pelo Auditor Fiscal, e, somadas aos esclarecimentos de ordem técnica, específicos do processo produtivo, justificariam as demais diferenças imateriais apontadas, e que estariam também respaldadas em Laudo Técnico de Perdas na Produção (doc. 02), constituindo, todos, elementos suficientes para demonstrar a improcedência da autuação;

- que a conclusão final dos Auditores Independentes em seu Laudo Pericial, antes mencionado, teria o seguinte teor: "Pelos cálculos e verificações realizados, concluímos que os registros magnéticos apresentam coberturas para todas as operações envolvendo o insumo Carbonato de Cálcio Leve ME, não evidenciando desta forma operações não registradas.";

- que o Auditor Fiscal realizou auditoria no seu processo de industrialização, mas não se ateve a todos os elementos técnicos necessários para uma análise dessa natureza, razão pela qual chegou a conclusões não condizentes com a verdade da sua produção;



- que, na verdade, a auditoria de produção realizada foi parcial e superficial na medida em que deixou de considerar todas as diversas etapas que compreendem o processo de fabricação de creme dental;

- que as matérias-primas adquiridas de terceiros, das quais o Carbonato de Cálcio é apenas um dos componentes utilizados, que se adiciona aos demais em uma das diversas etapas do delicado processo de confecção do creme dental, são misturadas de acordo com a composição dos diversos tipos de creme dental produzidos, segundo fórmula química que condiciona o percentual pré-estabelecido, conforme Laudo Técnico de Perdas na Produção (doc. 02);

- que o insumo utilizado como base para a auditoria de produção é que, no produto final, tem a função precípua de agente abrasivo, é adicionado a uma composição previamente preparada conhecida por "geléia", a temperaturas elevadas e ainda sob alta pressão, o que provocaria uma grande perda, decorrente da evaporação que carrega as partículas sólidas de Carbonato de Cálcio, conforme descrição e efeitos (variações) tecnicamente abordados no Laudo Técnico de Perdas na Produção (doc. 02);

- que essa formulação é transportada para recipientes que seguem para o processo de embalagem, onde ocorrem ainda outras perdas, que não aquelas do processo de fabricação do creme propriamente dito, em virtude da obrigatoriedade de se observar um alto padrão de apresentação dos produtos colocados à disposição dos consumidores, não só pelo elevado controle de qualidade dos seus tradicionais produtos, como também em atendimento às normas impostas pela legislação do consumidor e demais especificações exigidas pelos órgãos governamentais e de saúde que fiscalizam a produção de creme dental no Brasil;

- que é fato que o levantamento contábil de custos de produção através da análise do consumo e dos estoques de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados no processo de industrialização, fornece à Fiscalização de qualquer tributo, importantes informações para determinar a real produção de um estabelecimento, no sentido de identificar eventuais indícios de



“omissão de receita”, mas, que, seria imprescindível que essa análise fosse feita com precisão, levando-se em conta todos os elementos que envolvem a produção, tais como a perda de insumos em relação ao peso líquido informado nas embalagens “bags”, por ocasião do transporte do estabelecimento produtor do “pó” de Carbonato de Cálcio até a unidade fabril da sociedade, em virtude das condições de umidade e temperatura do ar e de outros fatores alheios aos controles estatísticos internos;

- que deveriam ainda ser observadas as quebras de estoque e de produção, o que numa análise calcada apenas em saídas por transferência verifica-se ser impossível, na medida em que não são computadas;

- que não raramente ocorre a eliminação total de produtos acabados por força de contaminação decorrente de manipulação inadequada assim como de formulação, quando da elaboração do creme dental fora dos rigorosos padrões estabelecidos;

- que deveria ser considerado, em conformidade com o Laudo Técnico de Perdas na Produção (doc. 02), a ocorrência de acréscimo ou retirada de materiais para a correção de alguma característica de qualidade, como por exemplo, a adição ou redução de carbonato de cálcio para ajuste de consistência;

- que, não obstante, a experiência tem demonstrado que podem surgir graves divergências quando, sem qualquer elemento de precisão ou de certeza, sem um laudo que identifique a razoabilidade de quebras e perdas havidas no processo produtivo, baseado apenas em ilações, a Fiscalização procura identificar supostos indícios de omissão de receitas;

- que, se não bastasse a falha demonstrada na determinação do consumo de insumos com base somente nas operações de transferência de um estabelecimento e não no total de vendas da empresa, aliada à inobservância precisa dos percentuais de quebra, tanto da produção propriamente dita, como dos outros aspectos antes explanados, o Auditor Fiscal procedeu também irregularmente em face dos coeficientes de produção;

- que isso se constataria facilmente na medida em que se extrai dos próprios demonstrativos elaborados a informação clara de que se adotou um índice de consumo global, apurado com base na formulação de um único produto acabado que contém em sua fórmula o Carbonato de Cálcio, para depois ratear tal consumo entre os diversos tipos de creme dental produzidos, como se fossem idênticas as perdas de fabricação de cada um deles e nos diversos tipos de processo de envasamento, quando de fato existem diversos tipos, tamanhos e padrões de embalagem, o que aliás até o consumidor mais desatento pode verificar nas prateleiras dos supermercados;

- que, também, não poderia deixar de ser trazida ao rol das incongruências, o fato de o Auditor Fiscal, quando de sua visita à fábrica, privilegiar determinados aspectos observados no processo produtivo (ainda que informados pelos funcionários da empresa) levando em conta os padrões da atualidade;

- que tal prática seria inconcebível, porquanto, em dois anos, uma indústria sabidamente “de ponta” como é o seu caso, passa por várias modificações que, em face das atualizações tecnológicas, melhorias na qualidade das matérias-primas, produtos intermediários e produto acabado e do aprimoramento do processo produtivo, aliado à modernização do parque fabril e à capacitação técnica dos funcionários, levam a alterações substanciais no que concerne aos percentuais e coeficientes acima debatidos, inerentes aos processos de transporte, armazenagem, fabricação, embalagem e distribuição dos produtos;

- que, caso o Auditor Fiscal tivesse solicitado informações atinentes à época (1994) e que não mais se verificam na atualidade, informações essas necessárias à exatidão de seu trabalho, teria constatado, até visualmente, mudança no coeficiente de aplicação do Carbonato de Cálcio, em virtude de alteração da fórmula do creme dental, “menta cálcio”, de 40% para 39,5%, conforme Laudo Técnico de Perdas na Produção (doc. 02) e do nível de temperatura e pressão quando da elaboração da mistura da “geléia” com o Carbonato de Cálcio, de 75° (graus Celsius) para 85° (graus Celsius), alterando substancialmente os níveis de



evaporação e, conseqüentemente, de perda do Carbonato de Cálcio pelo aumento do "carregamento" das partículas sólidas pelo vapor;

- que, todavia, nada disso teria sido levado em conta e analisado pelo Auditor Fiscal, que se limitou a utilizar um único índice para determinar o que seriam as perdas totais verificadas à época;

- que deveria ser ressaltado, também, a busca incessante da melhoria da qualidade dos insumos aplicados no processo de industrialização, de modo a assegurar maior ganho de produção;

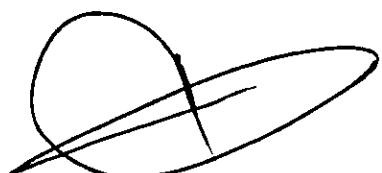
- que seria totalmente imprestável o coeficiente adotado pelo Auditor Fiscal;

- que as diferenças apuradas em 1994 entre o consumo de Carbonato de Cálcio registrado e o consumido na produção de Creme Dental, segundo o critério adotado pelo Auditor Fiscal, estão descritas no Quadro IV anexo ao AIIM, formulado com base somente nas notas fiscais de transferências;

- que tais diferenças decorrem das demais perdas havidas no processo, que o Auditor Fiscal, por haver concluído, equivocadamente, não existirem, não incluiu no coeficiente de produção;

- que, como o Auditor Fiscal somente efetuou seu trabalho com base nas transferências da filial de Osasco-SP, os Auditores Independentes recalcularam o referido quadro levando em consideração a totalidade das operações de venda da companhia (Quadro 6 do Laudo de Auditoria juntado à impugnação como doc. 05);

- que, além disso, também foi efetuado pelos Auditores Independentes o NOVO CÁLCULO das diferenças apontadas pelo Auditor Fiscal, levando-se em conta o coeficiente de aplicação de Carbonato de Cálcio de 39,5% (Quadro 7 do Laudo de Auditoria juntado como doc. 05, elaborado em consonância com o percentual definido no Laudo Técnico de Perdas na Produção juntado como doc. 02);



- que ficaria demonstrado, assim, que no ano de 1994 não ocorreram saídas de creme dental à margem da escrituração fiscal, ao contrário do que concluiu o ilustre Auditor Fiscal, haja vista que a Variação Percentual sobre a Produção Real, tanto no cálculo efetuado com base no percentual de 40% como no percentual de 39,5%, são imateriais, vez que representam respectivamente 1,07% e 0,19% conforme Quadros 6 e 7 do Laudo de Auditoria;

- que, no mesmo ano-calendário, o Auditor Fiscal apurou resultados positivos e negativos relativamente ao consumo de Carbonato de Cálcio;

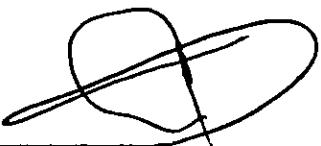
- que, diante desta evidente oscilação, o Auditor Fiscal deveria ao menos ter procurado outros subsídios que justificassem suas presunções, visto que um entendimento baseado apenas em presunção permite a elaboração das mais diversas hipóteses;

- que o Auditor Fiscal, sem provar, concluiu pela hipótese que acarretava, coincidentemente, maior lançamento do IPI, mas que não exige um maior trabalho de fiscalização, e que, caso tivesse feito uma soma algébrica das aludidas diferenças, teria observado resultado próximo de zero;

- que no seu processo fabril a movimentação física interna dos componentes se faz de forma rápida, em virtude do fato de que a precisão da formulação das "receitas" sobrepõe-se a pequenos controles de transferência interna de insumos para produtos em processo e de produtos em elaboração para produtos acabados;

- que, assim sendo, os "cortes" verificados nos seus estoques, da forma pura e simples como foram computados, sem o amparo de outros elementos precisos, levam a conclusões equivocadas;

- que, ao concentrar sua análise na quantidade (peso) de insumos adquiridos e não na pesagem líquida desses por ocasião de sua entrada no setor de fabricação, o Auditor Fiscal não se apercebeu que, partindo da quantidade de produto final, ao fazer a movimentação dos estoques em retorno ao início do processo, deixou



de atentar para o fato de que a quantidade (peso) de insumos obtida ao final seria aquela verificada no momento do início da manipulação e não exatamente aquela descrita no documento de compra;

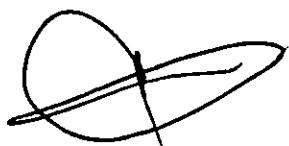
- que somente essa evidência, ou seja, o fato de que estas faltas seriam equivalentes aos percentuais de perdas existentes entre a saída do estabelecimento produtor e a entrada na linha de produção, ou melhor, no processo de mistura (incluídas as etapas de transporte externo, armazenagem e movimentação interna do "pó" de Carbonato de Cálcio), já constituiria em elemento suficiente para descharacterizar os cálculos do Auditor Fiscal, além do que, justificaria, pelo menos, a elaboração de laudo técnico, nos termos do artigo 344 do RIPI;

- que, para reforçar o entendimento de que as conclusões do Auditor Fiscal foram infundadas, deve-se levar em conta como exemplo o fato de que ele adotou para os meses de junho, agosto e dezembro de 1994 (Quadro V-A do AIIM) o percentual de 0% (zero por cento) de perda, fato absolutamente impossível de ocorrer em qualquer processo de industrialização;

- que tal circunstância evidenciaria que os percentuais de perda informados por ela, sem ter exato conhecimento do que pretendia o Auditor Fiscal naquele momento, não correspondiam à totalidade das perdas reais, resultando daí sua distorcida aplicação;

- que, dessa forma, toda a auditoria de produção realizada tornou-se imprestável para qualquer tipo de análise, uma vez que não considerou todas as perdas havidas no processo de produção do creme dental, e que efetivamente ocorreram conforme demonstrado no Laudo Técnico de Perdas na Produção (doc. 02);

- que elaborou o quadro de fl. 550 para demonstrar que, se fosse verdadeira a acusação fiscal de saídas de creme dental à margem da escrituração, seriam necessários seis caminhões "TRUCK" por mês, ou 74 por ano, para transportar toda esta mercadoria sem nota e sem sofrer qualquer embaraço das fiscalizações estaduais ou federais, deixando totalmente de lado o fato de que ela é



empresa que tem notório destaque no cenário econômico-social do país, recolhe tributos no montante exemplificado à fl. 500 e empresta seu próprio nome aos produtos;

- que, por estar sujeita às normas e políticas internacionais do grupo econômico a que pertence, sofre permanente auditoria contábil e fiscal realizada por empresa de auditoria independente (Arthur Andersen), a qual elabora parecer aos sócios, transmitindo todos os acontecimentos ocorridos durante o ano societário;

- que, no intuito de demonstrar a sua probidade, apresenta Quadro Demonstrativo dos Tributos pagos nos exercícios de 1994 e 1995 (fl. 552) e, em seguida, averba que, uma empresa que empresta seu próprio nome aos produtos, que tem uma posição notória de destaque no cenário sócio-econômico do país e que recolhe tributos nos montantes discriminados no referido demonstrativo, não se daria ao pejo de promover a saída clandestina de 74 caminhões contendo pó de carbonato de cálcio, sem nota fiscal;

Ao final, requereu o cancelamento do Auto de Infração, bem como de seus reflexos, e nomeou perito às fls. 553 e 554, peticionando a realização de perícia, para que fossem respondidos os quesitos elencados às fls. 554 e 555.

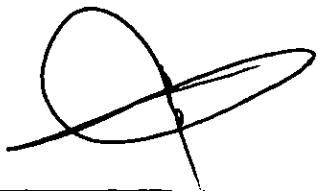
A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, Bahia, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, através do Acórdão nº 6.098, de 25 de novembro de 2004, fls. 871/894, pela procedência parcial dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

#### **AUDITOR-FISCAL. COMPETÊNCIA.**

*A competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal para o lançamento inclui o exame de livros e documentos contábeis, atividade que não se confunde com o exercício da profissão de contador, cujas atribuições estão especificadas em legislação federal própria.*

#### **PEDIDO DE PERÍCIA.**

*É de ser indeferido o pedido de perícia quando os fatos relatados e as provas constantes dos autos são suficientes para o deslinde da matéria.*



**IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS APURADA EM AUDITORIA DE PRODUÇÃO. SAÍDAS SEM REGISTRO FISCAL. COMPRAS DE INSUMOS NÃO REGISTRADAS.**

*As diferenças encontradas na análise da produção industrial, apuradas por levantamento de auditoria de produção, caracterizam a ocorrência de omissão de receitas, quando o sujeito passivo deixa de apresentar elementos de prova para ilidir a constatação do Fisco.*

**LANÇAMENTOS DECORRENTES**

*Aplica-se às exigências decorrentes o que foi decidido no lançamento do IRPJ, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre eles.*

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

*É de se reduzir o percentual da penalidade imposta para 75% (setenta e cinco por cento), em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna.*

Relativamente à parcela exonerada do crédito tributário constituído, transcreve-se, abaixo, fragmentos do voto condutor da decisão de primeira instância.

[...]

37. No tocante às perdas, os percentuais utilizados no levantamento fiscal são impugnados pela contribuinte sob o argumento de que eles não representam as perdas reais, e com a apresentação de Laudo Técnico de Perdas na Produção (fls. 571/573), que visa demonstrar as perdas reais da base do creme dental não computadas na perda padrão, classificadas como: rendimento; limpeza/sanitização/troca; limpeza dos puruladores; overfilling e; ajuste/start up nas linhas de enchimento, sendo que, somente as perdas relativas à limpeza dos puruladores, à overfilling e à variação de peso das big bags (embalagens de acondicionamento), estão quantificadas.

38. Nesse aspecto, embora esteja demonstrado nos autos que os índices de perdas utilizados no levantamento fiscal foram fornecidos pela empresa, em atendimento à intimação fiscal que solicitava a informação sobre os índices de perdas totais em todo o processo produtivo, admite-se como razoável que aos referidos valores mensais sejam acrescidos os percentuais que estão mensurados numericamente no Laudo Técnico, a saber: limpeza dos puruladores (0,11%); overfilling (1%); variação de peso das big bags (0,2%), totalizando 1,31%.

[...]

45. Com relação à multa de ofício, nota-se que foi aplicada no percentual de 100% (cem por cento), com base no artigo 4º,



*inciso I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. O referido dispositivo assim dispunha:*

*Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I – de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – (...).*

*46. Contudo, com o advento da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, seu artigo 44, inciso I, estabeleceu:*

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – (...).*

*47. Em princípio, esse dispositivo da Lei nº 9.430, de 1996, somente produziria efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997, conforme reza seu artigo 87. Todavia, em respeito ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, consolidado em nossa legislação tributária pelo artigo 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172 (CTN), de 25/10/1966, abaixo reproduzido, há que se utilizar o percentual de multa reduzido, também para os períodos-base anteriores:*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – (...);*

*II – tratando-se de fato não definitivamente julgado:*

*(...);*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.*

*48. Assim, fica reduzido o percentual da multa, para 75% (setenta e cinco por cento), mais benéfico à contribuinte, ainda que se tratem de fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 1997.*



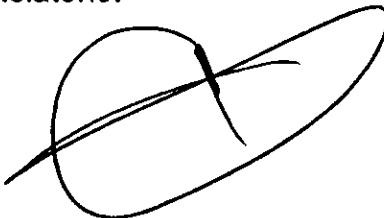
Inconformada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 918/932, através do qual, renovando parte da argumentação trazida em sede de impugnação, aduz, ainda:

- que levou ao conhecimento da autoridade de primeira instância o fato de o processo administrativo nº 10882.000656/96-03, relativo a IPI, o qual resultou da mesma situação fática e amparou nas mesmas razões de direito do presente processo, ter sido julgado totalmente improcedente;

- que os lançamentos objetos do presente processo são meros reflexos da autuação fiscal de IPI anulada pelo precedente Acórdão nº 2.361 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto;

- que, anulado o auto de infração de IPI, os reflexos ora tratados também deveriam ser anulados, por idênticas razões de fato e de direito (transcreve manifestações do Primeiro e do Segundo Conselho de Contribuintes que convergem para o seu entendimento).

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigências de IRPJ e reflexos, relativas ao ano-calendário de 1994, formalizadas em decorrência da constatação de omissão de receitas, apurada por meio de auditoria de produção.

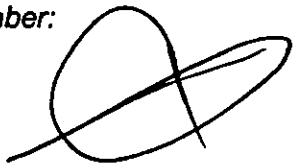
A Autoridade Fiscal confrontou o consumo real na produção com o registrado pela empresa, levando em conta índices de perdas fornecidos por ela, e apurou diferenças positivas (indicativas de vendas (saídas) sem o registro fiscal), e negativas (representativas de compras (entradas) não acobertadas por documentação fiscal).

A autoridade de primeira instância, por sua vez, analisando o feito fiscal e a peça impugnatória, exonerou parte do crédito tributário constituído. Nesse sentido, consignou:

[...]

37. No tocante às perdas, os percentuais utilizados no levantamento fiscal são impugnados pela contribuinte sob o argumento de que eles não representam as perdas reais, e com a apresentação de Laudo Técnico de Perdas na Produção (fls. 571/573), que visa demonstrar as perdas reais da base do creme dental não computadas na perda padrão, classificadas como: rendimento; limpeza/sanitização/troca; limpeza dos puruladores; overfilling e; ajuste/start up nas linhas de enchimento, sendo que, somente as perdas relativas à limpeza dos puruladores, à overfilling e à variação de peso das big bags (embalagens de acondicionamento), estão quantificadas.

38. Nesse aspecto, embora esteja demonstrado nos autos que os índices de perdas utilizados no levantamento fiscal foram fornecidos pela empresa, em atendimento à intimação fiscal que solicitava a informação sobre os índices de perdas totais em todo o processo produtivo, admite-se como razoável que aos referidos valores mensais sejam acrescidos os percentuais que estão mensurados numericamente no Laudo Técnico, a saber:



*limpeza dos puruladores (0,11%); overfilling (1%); variação de peso das big bags (0,2%), totalizando 1,31%.*

[...]

*45. Com relação à multa de ofício, nota-se que foi aplicada no percentual de 100% (cem por cento), com base no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. O referido dispositivo assim dispunha:*

*Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I – de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – (...).*

*46. Contudo, com o advento da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, seu artigo 44, inciso I, estabeleceu:*

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – (...).*

*47. Em princípio, esse dispositivo da Lei nº 9.430, de 1996, somente produziria efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997, conforme reza seu artigo 87. Todavia, em respeito ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, consolidado em nossa legislação tributária pelo artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172 (CTN), de 25/10/1966, abaixo reproduzido, há que se utilizar o percentual de multa reduzido, também para os períodos-base anteriores:*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – (...);*

*II – tratando-se de fato não definitivamente julgado:*

*(...);*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.*

*48. Assim, fica reduzido o percentual da multa, para 75% (setenta e cinco por cento), mais benéfico à contribuinte, ainda*

que se tratem de fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 1997.

Após repelir a argüição no sentido de que agente fiscal não estaria habilitado para promover a auditoria e o pedido de perícia formulado, a autoridade de primeira instância pronuncia-se pela manutenção parcial dos lançamentos, utilizando, para tal, os seguintes argumentos:

31. *No mérito, a fiscalização constatou a ocorrência omissão de receitas caracterizada pelas diferenças positivas e negativas entre os totais mensais da produção registrada, dos produtos selecionados, elaborados com o insumo Carbonato de Cálcio Leve Me, e a produção real mensal destes produtos, apurada mediante auditoria de produção, cujos cálculos foram elaborados com base nas informações prestadas pela própria interessada, inclusive quanto às perdas ocorridas no processo de industrialização.*

32. *A linha de defesa da contribuinte é no sentido de que no processo de auditoria de produção foram ignoradas particularidades ocorridas à época no que tange à movimentação dos estoques da impugnante entre os seus diversos estabelecimentos e que os percentuais de perda informados à fiscalização e por esta utilizados, foram apurados genericamente, sem maiores detalhamentos das perdas reais, por ignorar como a autoridade fiscal faria uso de tais informações, e que o processo produtivo foi apresentado sem considerar as atualizações tecnológicas que alteraram os percentuais de consumo do insumo "Carbonato de Cálcio" eleito pela fiscalização.*

33. *Sobre a alegação de que a fiscalização não levou em consideração a movimentação dos estoques nos diversos estabelecimentos da empresa e que o arquivo de saída de todas as suas vendas sequer foi objeto de análise, deve-se observar que a auditoria de produção pautou-se nas notas fiscais de saídas por transferências de produção da fábrica de Osasco porque, como a própria contribuinte informou durante a ação fiscal (fl. 173), e a fiscalização constatou, todos os produtos selecionados são produzidos pela fábrica de Osasco e transferidos para Jaguaré e por este estabelecimento transferidos para o depósito fechado, para depois serem enviados para as respectivas filiais.*

34. *Inclusive, a autoridade fiscal assim registrou no Termo de Verificação Fiscal e Intimação, de 08/04/1996: "Cabe salientar que aceitamos o arquivo de Saídas por Transferência porque a empresa alegou que o arquivo de Saída de Todas as suas Vendas era muito extenso e que as transferências já representavam toda a sua produção visto que segundo ela,*



*todos os produtos eram transferidos para depósito para depois serem enviados para as respectivas filiais"*

35. Portanto, a produção em tela, foi perfeitamente quantificada por meio dos livros fiscais e arquivos magnéticos referentes à unidade de Osasco, não sendo necessário para tal, a utilização da movimentação dos produtos selecionados por todas as unidades da empresa.

36. Quanto às notas fiscais de transferências de produtos do estabelecimento do Jaguaré para o estabelecimento de Osasco, nos meses de janeiro e fevereiro, do confronto dos documentos de fls. 378/385 com os de fls. 574/609, verifica-se que foram devidamente computadas como "Entradas", no cálculo da produção.

37. No tocante às perdas, os percentuais utilizados no levantamento fiscal são impugnados pela contribuinte sob o argumento de que eles não representam as perdas reais, e com a apresentação de Laudo Técnico de Perdas na Produção (fls. 571/573), que visa demonstrar as perdas reais da base do creme dental não computadas na perda padrão, classificadas como: rendimento; limpeza/sanitização/troca; limpeza dos puruladores; overfilling e; ajuste/start up nas linhas de enchimento, sendo que, somente as perdas relativas à limpeza dos puruladores, à overfilling e à variação de peso das big bags (embalagens de acondicionamento), estão quantificadas.

38. Nesse aspecto, embora esteja demonstrado nos autos que os índices de perdas utilizados no levantamento fiscal foram fornecidos pela empresa, em atendimento à intimação fiscal que solicitava a informação sobre os índices de perdas totais em todo o processo produtivo, admite-se como razoável que aos referidos valores mensais sejam acrescidos os percentuais que estão mensurados numericamente no Laudo Técnico, a saber: limpeza dos puruladores (0,11%); overfilling (1%); variação de peso das big bags (0,2%), totalizando 1,31%.

39. A respeito da diferença apontada no coeficiente de aplicação do carbonato de cálcio na fórmula do creme dental, primeiro cabe dizer que a argüição de que o Auditor -Fiscal não solicitou informações atinentes à época da produção em comento (1994) não resiste ao exame dos Termos de Verificação e Intimação anexados ao presente processo. Além disso, conforme já foi dito anteriormente, se fosse levada em consideração a alegada alteração da fórmula do creme dental "menta cálcio", de 40% (utilizado na Auditoria de Produção) para 39,5%, isto resultaria em agravamento das diferenças apuradas no trabalho fiscal.

40. Saliente-se que, comparando-se os quadros demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal com aqueles apresentados pela contribuinte, observa-se que as divergências entre eles residem basicamente nos valores relativos ao "Total da Quantidade Produzida Registrada", fato este que se verifica também no "Laudo de Constatação de Movimentação

*Registrada em Meio Magnético", pois todos os outros dados, inclusive os percentuais de perdas constantes dos demonstrativos feitos pela impugnante, são os mesmos utilizados pela fiscalização.*

*41. De tudo isso, depreende-se que não há como se adotar como corretos os valores relativos ao "Total da Quantidade Produzida Registrada" apresentados pela contribuinte, cuja origem não está devidamente demonstrada e comprovada documentalmente nos autos, em detrimento daqueles criteriosamente levantados pela fiscalização, com base nas saídas por transferência da fábrica de Osasco, extraídas dos arquivos magnéticos da empresa, as quais, ao contrário do que alega a contribuinte, não comprometem o resultado da auditoria, pois, conforme já foi comentado, representam o total da produção dos produtos selecionados e cujos valores não foram contraditados pela impugnante.*

*42. Logo, em virtude da alteração nos percentuais de perdas, mantém-se parcialmente o lançamento de ofício efetuado sobre a omissão de receita decorrente de diferenças de produção apuradas, sendo que os valores mensais modificados foram os montantes demonstrados a seguir*

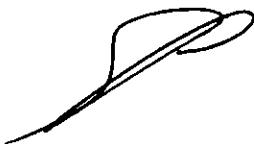
*[...]:*

*43. Destaque-se, que nos meses de março, abril, junho, julho, agosto e setembro, em que as receitas omitidas foram apuradas com base nas entradas do "insumo sem registro fiscal", representadas pelas diferenças negativas encontradas no Q.D.V-A (fl. 518), mantém-se os valores de omissão de receita constantes do Auto de Infração, tendo em vista que a adoção dos índices de perdas maiores, neste voto, resultou no aumento das aludidas diferenças e, por conseguinte, haveria agravamento da exigência. O mesmo acontece com a receita omitida referente ao mês de maio, apurada pela fiscalização, com base na diferença positiva de 547,15 kg, indicativa de "produção sem registro", pois ao se utilizar o índice de perdas maior, concedido neste voto, a referida diferença passa a ser negativa, no montante de 2.376,94 Kg, representativa de entradas do insumo 0006861 sem registro fiscal.*

*[...]*

**Irresignada, a contribuinte traz razões, em sede de recurso, as quais passaremos a apreciar.**

Renovando argumentos oferecidos por meio da peça impugnatória, sustenta a recorrente que o Auditor Fiscal, ao não se identificar como contador legalmente habilitado para o exercício de atividades privativas desta profissão



legalmente regulamentada, tornaria seu trabalho sem eficácia administrativo-fiscal e sem validade jurídica. Solicitou, também, a realização de perícia, para que fossem respondidos os quesitos elencados às fls. 554 e 555.

No mérito, argumenta que a hipótese de ter ocorrido saída de produtos sem as correspondentes notas fiscais foi levantada pela Fiscalização através de um processo de auditoria de produção cujas conclusões se deram apenas com base na documentação fiscal da unidade de Osasco-SP, particularmente com base nas saídas por transferência, tendo sido ignorados todos os demais aspectos referentes à produção e suas perdas, bem como as particularidades ocorridas à época no que tange à movimentação dos seus estoques entre os seus diversos estabelecimentos; que o arquivo de saída de todas as suas vendas sequer foi objeto de análise, como deveria, em virtude de o Auditor Fiscal haver concluído que da análise pura e simples das transferências poder-se-ia quantificar ou, ainda, elaborar uma movimentação de estoques adequada; que tal atitude por si só já invalidaria o procedimento fiscal, mas, não fosse o bastante, a análise do Auditor Fiscal prendeu-se apenas ao confronto da quantidade de matéria-prima adquirida e registrada (mais especificamente do Carbonato de Cálcio), com a produção de creme dental aferida com base em coeficientes de produção calculados segundo os padrões de consumo informados, sem entretanto levar em consideração o erro padrão existente, conforme demonstrativo no Laudo Técnico de Perdas na Produção; que durante os meses de janeiro e fevereiro de 1994 foram emitidas notas fiscais de transferência de mercadorias (creme dental), do estabelecimento do Jaguaré – São Paulo/SP para o estabelecimento de Osasco/SP; que as referidas notas, entretanto, não foram contabilmente consideradas e, por conseguinte, embora não afetando os números do estoque global de produtos acabados da empresa como um todo, culminaram por distorcer os números da filial Osasco/SP; que, conforme demonstrado em quadros comparativos, a mesma distorção ocorreu em relação ao trabalho do Auditor Fiscal, posto que baseado exclusivamente nas saídas por transferência, e não por vendas, daquela unidade fabril; que é fato que tais documentos deveriam ter sido contabilizados ou ainda cancelados e não o foram, falha essa que, nesta altura do tempo, só se poderia atribuir a erro involuntário dos seus empregados à época encarregados dos registros contábeis e fiscais; que, relativamente às notas fiscais de



transferência anexadas, as quais integram a listagem anteriormente citada, não houve nem deveria ter havido destaque do IPI, não sendo aplicáveis a tais emissões, talvez indevidas, por conseguinte, multas calculadas com base nos valores nas operações; que os argumentos de direito, apoiados no incluso Laudo de Auditores Independentes efetuado com base nas vendas, descartaria de plano as distorções contempladas no processo de auditoria formulado pelo Auditor Fiscal, e, somadas aos esclarecimentos de ordem técnica, específicos do processo produtivo, justificariam as demais diferenças imateriais apontadas, e que estariam também respaldadas em Laudo Técnico de Perdas na Produção, constituindo, todos, elementos suficientes para demonstrar a improcedência da autuação; que a conclusão final dos Auditores Independentes em seu Laudo Pericial, antes mencionado, teria o seguinte teor: *"Pela cálculos e verificações realizados, concluímos que os registros magnéticos apresentam coberturas para todas as operações envolvendo o insumo Carbonato de Cálcio Leve ME, não evidenciando desta forma operações não registradas."*; que o Auditor Fiscal realizou auditoria no seu processo de industrialização, mas não se ateve a todos os elementos técnicos necessários para uma análise dessa natureza, razão pela qual chegou a conclusões não condizentes com a verdade da sua produção; que, na verdade, a auditoria de produção realizada foi parcial e superficial na medida em que deixou de considerar todas as diversas etapas que compreendem o processo de fabricação de creme dental; que as matérias-primas adquiridas de terceiros, das quais o Carbonato de Cálcio é apenas um dos componentes utilizados, que se adiciona aos demais em uma das diversas etapas do delicado processo de confecção do creme dental, são misturadas de acordo com a composição dos diversos tipos de creme dental produzidos, segundo fórmula química que condiciona o percentual pré-estabelecido, conforme Laudo Técnico de Perdas na Produção; que o insumo utilizado como base para a auditoria de produção e que, no produto final, tem a função precípua de agente abrasivo, é adicionado a uma composição previamente preparada conhecida por "geléia", a temperaturas elevadas e ainda sob alta pressão, o que provocaria uma grande perda, decorrente da evaporação que carrega as partículas sólidas de Carbonato de Cálcio, conforme descrição e efeitos (variações) tecnicamente abordados no Laudo Técnico de Perdas na Produção; que essa formulação é transportada para recipientes que seguem para o processo de embalagem, onde



ocorrem ainda outras perdas, que não aquelas do processo de fabricação do creme propriamente dito, em virtude da obrigatoriedade de se observar um alto padrão de apresentação dos produtos colocados à disposição dos consumidores, não só pelo elevado controle de qualidade dos seus tradicionais produtos, como também em atendimento às normas impostas pela legislação do consumidor e demais especificações exigidas pelos órgãos governamentais e de saúde que fiscalizam a produção de creme dental no Brasil; que é fato que o levantamento contábil de custos de produção através da análise do consumo e dos estoques de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados no processo de industrialização, fornece à Fiscalização de qualquer tributo, importantes informações para determinar a real produção de um estabelecimento, no sentido de identificar eventuais indícios de "omissão de receita", mas, que, seria imprescindível que essa análise fosse feita com precisão, levando-se em conta todos os elementos que envolvem a produção, tais como a perda de insumos em relação ao peso líquido informado nas embalagens "bags", por ocasião do transporte do estabelecimento produtor do "pó" de Carbonato de Cálcio até a unidade fabril da sociedade, em virtude das condições de umidade e temperatura do ar e de outros fatores alheios aos controles estatísticos internos; que deveriam ainda ser observadas as quebras de estoque e de produção, o que numa análise calcada apenas em saídas por transferência verifica-se ser impossível, na medida em que não são computadas; que não raramente ocorre a eliminação total de produtos acabados por força de contaminação decorrente de manipulação inadequada assim como de formulação, quando da elaboração do creme dental fora dos rigorosos padrões estabelecidos; que deveria ser considerado, em conformidade com o Laudo Técnico de Perdas na Produção, a ocorrência de acréscimo ou retirada de materiais para a correção de alguma característica de qualidade, como por exemplo, a adição ou redução de carbonato de cálcio para ajuste de consistência; que, não obstante, a experiência tem demonstrado que podem surgir graves divergências quando, sem qualquer elemento de precisão ou de certeza, sem um laudo que identifique a razoabilidade de quebras e perdas havidas no processo produtivo, baseado apenas em ilações, a Fiscalização procura identificar supostos indícios de omissão de receitas; que, se não bastasse a falha demonstrada na determinação do consumo de insumos com base somente nas operações de transferência de um estabelecimento e não no total de vendas da



empresa, aliada à inobservância precisa dos percentuais de quebra, tanto da produção propriamente dita, como dos outros aspectos antes explanados, o Auditor Fiscal procedeu também irregularmente em face dos coeficientes de produção; que isso se constataria facilmente na medida em que se extraí dos próprios demonstrativos elaborados a informação clara de que se adotou um índice de consumo global, apurado com base na formulação de um único produto acabado que contém em sua fórmula o Carbonato de Cálcio, para depois ratear tal consumo entre os diversos tipos de creme dental produzidos, como se fossem idênticas as perdas de fabricação de cada um deles e nos diversos tipos de processo de envasamento, quando de fato existem diversos tipos, tamanhos e padrões de embalagem, o que aliás até o consumidor mais desatento pode verificar nas prateleiras dos supermercados; que, também, não poderia deixar de ser trazida ao rol das incongruências, o fato de o Auditor Fiscal, quando de sua visita à fábrica, privilegiar determinados aspectos observados no processo produtivo (ainda que informados pelos funcionários da empresa) levando em conta os padrões da atualidade; que tal prática seria inconcebível, porquanto, em dois anos, uma indústria sabidamente "de ponta" como é o seu caso, passa por várias modificações que, em face das atualizações tecnológicas, melhorias na qualidade das matérias-primas, produtos intermediários e produto acabado e do aprimoramento do processo produtivo, aliado à modernização do parque fabril e à capacitação técnica dos funcionários, levam a alterações substanciais no que concerne aos percentuais e coeficientes acima debatidos, inerentes aos processos de transporte, armazenagem, fabricação, embalagem e distribuição dos produtos; que, caso o Auditor Fiscal tivesse solicitado informações atinentes à época (1994) e que não mais se verificam na atualidade, informações essas necessárias à exatidão de seu trabalho, teria constatado, até visualmente, mudança no coeficiente de aplicação do Carbonato de Cálcio, em virtude de alteração da fórmula do creme dental, "menta cálcio", de 40% para 39,5%, conforme Laudo Técnico de Perdas na Produção, e do nível de temperatura e pressão quando da elaboração da mistura da "geléia" com o Carbonato de Cálcio, de 75° (graus Celsius) para 85° (graus Celsius), alterando substancialmente os níveis de evaporação e, conseqüentemente, de perda do Carbonato de Cálcio pelo aumento do "carregamento" das partículas sólidas pelo vapor; que, todavia, nada disso teria sido levado em conta e analisado pelo Auditor Fiscal, que se limitou a utilizar um único



índice para determinar o que seriam as perdas totais verificadas à época, não se dando ao que o atenderam, em qualquer etapa do processo de fiscalização, quais os critérios que norteariam a adoção do procedimento de cálculo adotado, até para que pudesse evitar os erros básicos que cometeu; que deveria ser ressaltado, também, a busca incessante da melhoria da qualidade dos insumos aplicados no processo de industrialização, de modo a assegurar maior ganho de produção; que seria totalmente imprestável o coeficiente adotado pelo Auditor Fiscal; que as diferenças apuradas em 1994 entre o consumo de Carbonato de Cálcio registrado e o consumido na produção de Creme Dental, segundo o critério adotado pelo Auditor Fiscal, estão descritas no Quadro IV anexo ao AIIM, formulado com base somente nas notas fiscais de transferências; que tais diferenças decorrem das demais perdas havidas no processo, que o Auditor Fiscal, por haver concluído, equivocadamente, não existirem, não incluiu no coeficiente de produção; que, como o Auditor Fiscal somente efetuou seu trabalho com base nas transferências da filial de Osasco-SP, os Auditores Independentes recalcularam o referido quadro levando em consideração a totalidade das operações de venda da companhia; que, além disso, também foi efetuado pelos Auditores Independentes o NOVO CÁLCULO das diferenças apontadas pelo Auditor Fiscal, levando-se em conta o coeficiente de aplicação de Carbonato de Cálcio de 39,5%; que ficaria demonstrado, assim, que no ano de 1994 não ocorreram saídas de creme dental à margem da escrituração fiscal, ao contrário do que concluiu o ilustre Auditor Fiscal, haja vista que a Variação Percentual sobre a Produção Real, tanto no cálculo efetuado com base no percentual de 40% como no percentual de 39,5%, são imateriais, vez que representam respectivamente 1,07% e 0,19% conforme quadros do Laudo de Auditoria; que, no mesmo ano-calendário, o Auditor Fiscal apurou resultados positivos e negativos relativamente ao consumo de Carbonato de Cálcio; que, diante desta evidente oscilação, o Auditor Fiscal deveria ao menos ter procurado outros subsídios que justificassem suas presunções, visto que um entendimento baseado apenas em presunção permite a elaboração das mais diversas hipóteses; que o Auditor Fiscal, sem provar, concluiu pela hipótese que acarretava, coincidentemente, maior lançamento do IPI, mas que não exige um maior trabalho de fiscalização, e que, caso tivesse feito uma soma algébrica das aludidas diferenças, teria observado resultado próximo de zero; que no seu processo fabril a movimentação física interna dos componentes se faz de forma rápida, em virtude do



fato de que a precisão da formulação das "receitas" sobrepõe-se a pequenos controles de transferência interna de insumos para produtos em processo e de produtos em elaboração para produtos acabados; que, assim sendo, os "cortes" verificados nos seus estoques, da forma pura e simples como foram computados, sem o amparo de outros elementos precisos, levam a conclusões equivocadas; que, ao concentrar sua análise na quantidade (peso) de insumos adquiridos e não na pesagem líquida desses por ocasião de sua entrada no setor de fabricação, o Auditor Fiscal não se apercebeu que, partindo da quantidade de produto final, ao fazer a movimentação dos estoques em retorno ao início do processo, deixou de atentar para o fato de que a quantidade (peso) de insumos obtida ao final seria aquela verificada no momento do início da manipulação e não exatamente aquela descrita no documento de compra; que somente essa evidência, ou seja, o fato de que estas faltas seriam equivalentes aos percentuais de perdas existentes entre a saída do estabelecimento produtor e a entrada na linha de produção, ou melhor, no processo de mistura (incluídas as etapas de transporte externo, armazenagem e movimentação interna do "pó" de Carbonato de Cálcio), já constituiria em elemento suficiente para descharacterizar os cálculos do Auditor Fiscal, além do que, justificaria, pelo menos, a elaboração de laudo técnico, nos termos do artigo 344 do RIPI; que, para reforçar o entendimento de que as conclusões do Auditor Fiscal foram infundadas, deve-se levar em conta como exemplo o fato de que ele adotou para os meses de junho, agosto e dezembro de 1994 (Quadro V-A do AIIM) o percentual de 0% (zero por cento) de perda, fato absolutamente impossível de ocorrer em qualquer processo de industrialização; que tal circunstância evidenciaria que os percentuais de perda informados por ela, sem ter exato conhecimento do que pretendia o Auditor Fiscal naquele momento, não correspondiam à totalidade das perdas reais, resultando daí sua distorcida aplicação; que, dessa forma, toda a auditoria de produção realizada tornou-se imprestável para qualquer tipo de análise, uma vez que não considerou todas as perdas havidas no processo de produção do creme dental, e que efetivamente ocorreram conforme demonstrado no Laudo Técnico de Perdas na Produção; que elaborou o quadro de fl. 550 para demonstrar que, se fosse verdadeira a acusação fiscal de saídas de creme dental à margem da escrituração, seriam necessários seis caminhões "TRUCK" por mês, ou 74 por ano, para transportar toda esta mercadoria sem nota e sem sofrer qualquer embaraço das fiscalizações



estaduais ou federais, deixando totalmente de lado o fato de que ela é empresa que tem notório destaque no cenário econômico-social do país, recolhe tributos no montante exemplificado à fl. 500 e empresta seu próprio nome aos produtos; que, por estar sujeita às normas e políticas internacionais do grupo econômico a que pertence, sofre permanente auditoria contábil e fiscal realizada por empresa de auditoria independente, a qual elabora parecer aos sócios, transmitindo todos os acontecimentos ocorridos durante o ano societário.

Aduzindo razões por meio do recurso impetrado, sustenta a contribuinte que levou ao conhecimento da autoridade de primeira instância o fato de o processo administrativo nº 10882.000656/96-03, relativo a IPI, o qual resultou da mesma situação fática e foi amparado nas mesmas razões de direito do presente processo, ter sido julgado totalmente improcedente; que os lançamentos objetos do presente processo são meros reflexos da autuação fiscal de IPI anulada pelo precedente Acórdão nº 2.361 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto; que, anulado o auto de infração de IPI, os reflexos ora tratados também deveriam ser anulados, por idênticas razões de fato e de direito (transcreve manifestações do Primeiro e do Segundo Conselho de Contribuintes que convergem para o seu entendimento).

Diante de soluções divergentes para a mesma situação fática, releva reproduzir os fundamentos utilizados pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto para manifestar-se pela improcedência dos lançamentos. Nesse sentido, temos:

[...]

*A presente lide consiste, de um lado, na autuação originária de procedimento de auditoria de produção cujos cálculos foram elaborados com base nas informações prestadas pela própria interessada, inclusive quanto às perdas ocorridas no processo de industrialização, e, do outro, na alegação da interessada, em sua defesa, de que os percentuais apontados para as perdas encontravam-se equivocados, trazendo, aos autos, Parecer Técnico, elaborado por empresa por ela contratada, para avaliar o real valor dessa perda.*



*A base legal da autuação, o art. 343, §1º, do RIPI/1982, autoriza a reconstituição da produção do estabelecimento industrial a partir dos insumos aplicados no processo de industrialização. Consoante o disposto no Parecer Normativo CST nº 45/1977, tal técnica tem por objetivo apurar a verdade, a produção que realmente ocorreu, e nunca arbitrar o valor da produção. Assim, se no processamento dos insumos ocorrerem quebras e essas não forem consideradas, distorcida ficará a apuração da produção real, daí depreende-se que a quantificação dessas quebras é ponto nevrágico do trabalho de auditoria de produção.*

*Abraçando esse entendimento, da importância do correto valor das perdas no procedimento de auditoria de produção, o Egrégio 2º Conselho de Contribuintes proferiu diversos acórdãos, dos quais reproduzo, a título de ilustração, as ementas abaixo:*

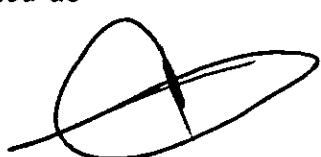
*"IPI Auditoria de Produção – Elementos subsidiários. Critério adotado na auditoria carece do necessário grau de confiabilidade na apuração da "realidade", eis que não se ajusta às peculiaridades do processo produtivo da empresa. O método escolhido deve apurar a produção real e não presumi-la. No cálculo da produção não foram consideradas todas as perdas ocorridas no processo produtivo e não foram inteiramente eliminadas as distorções advindas das falhas na escrituração das vendas para entrega futura e das notas complementares de peso. Recurso Provido." (Ac. 202-12568) (grifei)*

*"IPI-AUDITORIA DE PRODUÇÃO – A técnica de auditoria de produção com base em elementos subsidiários é processo legítimo. O levantamento da produção há que repousar em dados concretos, objetivos e coincidentes, sendo inconsistente o lançamento quando não há certeza do índice de quebra adotado no cálculo. Recurso de ofício negado." (Ac. n.º 202-09238) (grifei)*

*Destarte, não se pode afirmar, no presente caso, que a apuração das perdas na industrialização foi feita com base em controles absolutamente fidedignos do estabelecimento industrial, na verificação direta do processo produtivo ou em elementos e informações obtidas junto ao próprio, a estabelecimentos similares ou a órgãos técnicos.*

*Pois bem, esta é a tônica da defesa ao argumentar que se limitou a informar perdas genericamente apuradas, sem maiores detalhamentos, por ignorar como a fiscalização faria uso de tais informações, aliás, o mesmo se pode dizer quanto ao próprio processo produtivo que foi apresentado à fiscalização sem considerar as atualizações tecnológicas que alteraram os percentuais de consumo do insumo "Carbonato de Cálcio" eleito pela fiscalização.*

*Com efeito, constata-se à fl. 286 que a fiscalização intimou o contribuinte a justificar as diferenças apuradas e não aceitou as*



*alegações de perdas de fls. 414/416, ao lavrar o Termo de fls. 459/460, sob o fundamento de que:*

*“O índice de perda no processo produtivo foi fornecido pela própria empresa e representa o total em todo o processo, ou seja, desde o material que entra na produção até o produto acabado, conforme Termo de Constatação de fls..., feito na própria fábrica, em 31/10/96, com o qual a empresa concordou.”*

*Primeiramente, não é demais lembrar que a ciência do contribuinte, materializada pela assinatura de seu preposto ou representante nos Termos lavrados pela fiscalização, não traduz irretratável concordância de todo o seu teor por parte do fiscalizado, pois, se assim fosse, o julgamento administrativo seria mero expediente perfuntório despido de qualquer vínculo com o princípio da verdade material e do direito de defesa.*

*Ora, se o lançamento decorre exclusivamente de cálculos elaborados pelo autuante, com as informações prestadas pela interessada e tais informações não advêm da escrituração contábil/fiscal, elaborada nos termos da legislação, e sim de planilhas de controle interno confeccionadas segundo os critérios e necessidades da empresa, mister se faz que a auditoria de produção esteja alicerçada em elementos subsidiários que efetivamente refitam a produção auditada, nos termos do art. 343 do RIPI/82.*

*No presente caso, depreende-se que já por ocasião da fiscalização os índices de perdas considerados não eram fidedignos, pois é absolutamente inverossímil um índice de perdas de 0% na utilização de um insumo em pó para a fabricação de cremes dentais, produtos estes sujeitos a serem descartados por qualquer contaminação, ou, pelo menos, é o que se espera. Além disso, a impugnação logrou demonstrar que a fórmula do creme dental “menta cálcio” já tinha sido alterada, reduzindo o consumo do Carbonato de Cálcio de 40% para 35%, o que compromete o resultado da auditoria.*

*Indubitavelmente, para se fazer auditoria de estoque e/ou de produção é indispensável um levantamento completo de todo o processo produtivo, descrição dos procedimentos, indicação da documentação utilizada e constatação “in loco”. Caso contrário, quando o trabalho é realizado em desacordo com a adequada técnica de auditoria, o resultado não passará de um mero exercício aritmético, que não se presta para apurar infrações à legislação tributária, pois o lançamento do crédito tributário deve-se pautar na certeza ou nas presunções legais e não na possibilidade.*

*Diante disso, a análise dos documentos juntados pela defesa às fls. 519/731 demonstra que estes tanto servem como respaldo às alegações da impugnante, bem como justificam as diferenças apuradas pela fiscalização, segundo os critérios já comentados. Por outro lado, inútil seria querer reconstituir a produção da autuada que ocorreu há, aproximadamente, oito anos atrás, até*

porque, como alegado pela impugnante, fórmulas e equipamentos foram, nesse meio tempo, eventualmente, modificados e/ou suprimidos.

*Pelo exposto, voto por se julgar totalmente improcedente o Auto de Infração em tela e pela consequente exoneração do crédito tributário assim lançado.*

Afaste-se, de início, a argumentação da recorrente de que, por não ser o Auditor Fiscal da Receita Federal contador legalmente habilitado, o trabalho de auditoria resta sem eficácia, desconstituído que estaria de validade jurídica. A questão encontra-se pacificada no âmbito deste colegiado administrativo, tendo sido, inclusive, objeto de súmula, conforme transcrição abaixo.

**Súmula 1ºCC nº 8:** *O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.*

No que tange ao pedido de perícia, acreditamos que os elementos reunidos nos autos sejam suficientes à solução da lide, restando, assim, despicienda a realização do procedimento requerido.

Releva apreciar em âmbito preliminar, ainda, os argumentos acerca da decisão prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, São Paulo, nos autos do processo administrativo nº 10882.000656/96-03.

Sustenta a recorrente que os lançamentos objetos do presente processo são meros reflexos da autuação fiscal tratada no processo em referência, e que, tendo sido anulado o auto de infração que ali constava, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos tributos e contribuições que integram os presentes autos.

*Permissa venia, não concordamos com a ilação. Tratando-se de imposto de renda de pessoa jurídica e imposto sobre produtos industrializados, o mais adequado seria falar em procedimentos decorrentes, e não em reflexos. Não obstante se possa identificar igualdade semântica nas expressões, do ponto de vista administrativo o tratamento dispensado às situações é diverso. No que importa*

consignar, releva notar que, em âmbito regimental, as autoridades julgadoras que detêm competência para apreciar as citadas matérias são, ao menos no que tange à segunda instância, distintas, o que leva à impossibilidade de reunião dos autos.

Assim, ainda que se possa esperar que as decisões administrativas tenham, ao apreciar os mesmos fatos, resultados coincidentes, a eventual divergência não promove vinculação de qualquer natureza, gozando, cada uma das decisões proferidas, de validade jurídica plena.

Ultrapassadas tais questões, resta analisar as razões de defesa trazidas em contexto de mérito.

Nesse diapasão, fica evidenciado que toda a argumentação trazida pela recorrente tem por objetivo desqualificar a auditoria de produção levada a efeito pela autoridade autuante. Neste particular, a autoridade julgadora que apreciou o processo administrativo relativo ao IPI (2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto) foi mais reticente, eis que desqualificou o trabalho da Fiscalização centrada, fundamentalmente, no tratamento que esta dispensou às perdas ocorridas no processo produtivo.

Diante desse contexto, passemos, em primeiro lugar, a descrever o que de essencial foi apurado, conforme Termos de Verificação Fiscal lavrados pela autoridade fiscal autuante.

Termo de Verificação Fiscal e Intimação lavrado em 08 de abril de 1996 (fls. 333/342).

- entre outros elementos, foram solicitadas à contribuinte informações acerca do percentual de perdas no processo produtivo para cada insumo utilizado no período submetido a exame;

- registrou-se que o arquivo de SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIA estava sendo aceito porque a própria contribuinte, alegando que o arquivo



correspondente a totalidade das saídas era muito extenso, afirmou que as transferências representavam a totalidade de sua produção, visto que todos os produtos eram transferidos para depósitos para depois serem enviados para as filiais;

- consignou-se que, em visita ao estabelecimento fabril da contribuinte em OSASCO, ficou constatado que a perda fornecida era representativa da totalidade do processo produtivo, isto é, desde a entrada da matéria prima até o produto acabado, e que a perda na embalagem (bisnagas e caixas) era contada na linha de produção, em planilhas preenchidas manualmente;

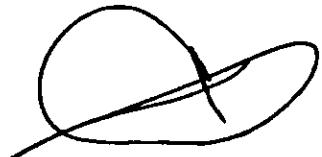
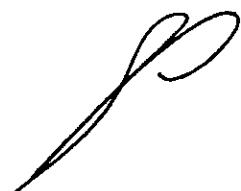
- na medida em que a empresa havia fornecido de forma acumulada o índice de perda do período de janeiro de julho de 1994, ela foi intimada a apresentar as referidas perdas de forma mensal, bem como a apresentar Planilhas de Controle de Produção de cada produto acabado relativo a creme dental;

- em resposta à intimação lavrada anteriormente, a contribuinte informou que, em 1994, para a produção de creme dental, cuja composição possui o insumo CARBONATO DE CÁLCIO (M-6861), tinha sido utilizada apenas a fórmula de código 0054484, base do creme, e que a porcentagem do insumo (carbonato de cálcio) na fórmula era de 40%;

- diante da impossibilidade de identificar o inventário da unidade fabril de Osasco no arquivo entregue, foi fornecido pela empresa o estoque do insumo CARBONATO DE CÁLCIO, símbolo 0006861, no período de dezembro de 1993 a dezembro de 1994;

- o referido Termo ainda descreveu, a partir do item 29, toda a metodologia utilizada para a seleção do insumo e para a auditoria de produção realizada;

- apuradas diferenças decorrentes da auditoria de produção realizada, a contribuinte foi intimada a apresentar justificativas.



A contribuinte, respondendo ao referido Termo, trouxe ponderações (fls. 468/470), e, amparada nelas, afirmou que as diferenças eram infundadas. As ponderações em referência disseram respeito, exclusivamente, aos seguintes aspectos: a) o critério de comparação utilizado pela Fiscalização não havia contemplado a movimentação dos produtos em elaboração; b) o levantamento efetuado pela Fiscalização não havia considerado as oscilações entre o índice padrão e o índice real de produção (VARIAÇÕES), decorrentes de: variação de rendimento (quantidade evaporada no processo de fabricação); variação no enchimento (margem de segurança de até 0,5 grama acima do peso estipulado nas embalagens, quando do envasamento do produto); ajuste de consumo (oscilações derivadas da consistência da Base 54484 "creme dental MFP cálcio); e demais perdas (ocasionadas nos processos de lavagem e sanitização dos tanques e tubulações e limpeza dos puruladores); e c) discordância quanto a observação feita pela autoridade fiscal no sentido de que não era possível identificar os estoques da unidade de Osasco, visto que tais informações encontravam-se disponíveis no RAZÃO AUXILIAR, na contabilidade de custos.

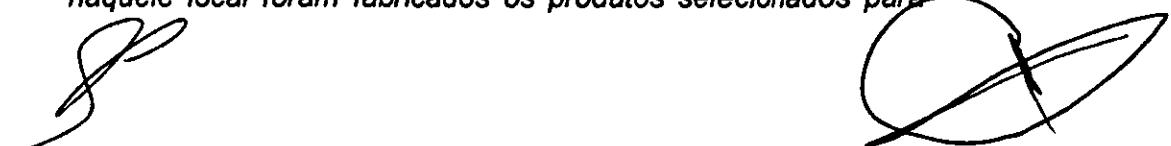
Termo de Verificação Fiscal para Encerramento da Ação Fiscal (fls. 514/515).

- no referido Termo, a autoridade fiscal assinalou:

[...]

*O Livro Registro de Inventário/SP assim como o Arquivo Magnético representativo do referido Livro, não identifica de forma clara, como exige a legislação pertinente, os produtos da empresa, ainda em elaboração, no final do mês. Assim sendo, este fato somente apresentado pela empresa, em 15/04/96, em resposta ao nosso Termo de Verificação citado anteriormente, em relação a existência de produtos em elaboração representados pelo símbolo da base utilizada no processo de fabricação dos produtos selecionados, ou seja, 0054484, foi considerado agora, no cálculo do consumo mensal registrado do insumo CARBONATO CÁLCIO LEVE ME, com a elaboração de um novo QUADRO DEMONSTRATIVO DO CONSUMO MENSAL REGISTRADOS, deste insumo, conforme QUADRO Q.D.I – A, anexo.*

*No processo de AUDITORIA DE PRODUÇÃO desenvolvido na empresa, tomamos como base a unidade de Osasco, visto que naquele local foram fabricados os produtos selecionados para*



*AUDITORIA, portanto, a produção da empresa foi perfeitamente medida através dos Livros Fiscais e Arquivos Magnéticos relativos àquela unidade, não sendo necessário para tal, a utilização da movimentação desses produtos por todas as unidades da empresa, mas sim isolando apenas a aludida fábrica de Osasco, inclusive a própria empresa já havia aceito este procedimento, quando em 23/02/96, conforme fls...., declarou que a sua produção está refletida nas saídas de produtos daquela unidade para depósito fechado do Jaguaré, o que foi constatado também por esta fiscalização. O índice de perda no processo produtivo foi fornecido pela própria empresa e representa o total em todo o processo, ou seja, desde o material que entra na produção até o produto acabado, conforme Termo de Constatação de fls...., feito na própria fábrica, em 31/10/96, com o qual a empresa concordou.*

[...]

Como se pode depreender, o problema levantado pela autuada relacionado com a ausência de consideração da movimentação dos produtos em elaboração foi saneado pela própria autoridade fiscal. No que tange às oscilações entre o índice padrão e o índice real de produção (VARIAÇÕES), pelo que se supõe, nenhuma providência foi adotada pela Fiscalização em razão do índice fornecido pela própria empresa representar o total em todo o processo de produção.

Não obstante, a autoridade de primeiro grau, como já se viu, acolhendo pleito da contribuinte admitiu como razoável que os valores relativos às denominadas VARIAÇÕES fossem acrescidos.

As demais alegações trazidas pela recorrente, da mesma forma, não merecem guarida, senão vejamos:

Sustenta a recorrente que as conclusões da auditoria decorreram apenas da documentação fiscal da unidade de Osasco, São Paulo – quanto a isso, como bem assinalou a autoridade de primeiro grau, a Fiscalização aceitou o arquivo de SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIA porque a própria contribuinte, alegando que o arquivo correspondente a totalidade das saídas era muito extenso, afirmou que as transferências representavam a totalidade de sua produção, visto que todos os produtos eram transferidos para depósitos para depois serem enviados para as filiais. Observe-se que, como registrado no voto condutor da decisão recorrida, a própria

contribuinte informou que os produtos selecionados para fins de auditoria de produção eram produzidos pela fábrica de Osasco e transferidos para Jaguaré, sendo, depois, transferidos para depósito fechado para fins de remessa para as filiais da empresa, razão pela qual foram utilizadas as notas fiscais de saídas por transferências de produção da referida fábrica (Osasco).

A afirmação da recorrente de que durante os meses de janeiro e fevereiro de 1994 foram emitidas notas fiscais de transferência de mercadorias (creme dental), do estabelecimento do Jaguaré - São Paulo/SP para o estabelecimento de Osasco/SP, e que tais notas não foram contabilmente consideradas e, por conseguinte, embora não afetando os números do estoque global de produtos acabados da empresa como um todo, culminaram por distorcer os números da filial Osasco/SP, foi adequadamente repelida pela autoridade de primeira instância que, analisando a questão, assim se pronunciou:

*Quanto às notas fiscais de transferências de produtos do estabelecimento do Jaguaré para o estabelecimento de Osasco, nos meses de janeiro e fevereiro, do confronto dos documentos de fls. 378/385 com os de fls. 574/609, verifica-se que foram devidamente computadas como "Entradas", no cálculo da produção.*

Quanto aos demais argumentos trazidos pela recorrente, torna-se conveniente reproduzir fragmentos do voto condutor da decisão recorrida, cabendo ressaltar que para o que ali se consignou não se vislumbra, em sede de recurso, contra-razões.

*A respeito da diferença apontada no coeficiente de aplicação do carbonato de cálcio na fórmula do creme dental, primeiro cabe dizer que a argüição de que o Auditor -Fiscal não solicitou informações atinentes à época da produção em comento (1994) não resiste ao exame dos Termos de Verificação e Intimação anexados ao presente processo. Além disso, conforme já foi dito anteriormente, se fosse levada em consideração a alegada alteração da fórmula do creme dental "menta cálcio", de 40% (utilizado na Auditoria de Produção) para 39,5%, isto resultaria em agravamento das diferenças apuradas no trabalho fiscal.*

*Saliente-se que, comparando-se os quadros demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal com aqueles apresentados*



pela contribuinte, observa-se que as divergências entre eles residem basicamente nos valores relativos ao "Total da Quantidade Produzida Registrada", fato este que se verifica também no "Laudo de Constatação de Movimentação Registrada em Meio Magnético", pois todos os outros dados, inclusive os percentuais de perdas constantes dos demonstrativos feitos pela impugnante, são os mesmos utilizados pela fiscalização.

De tudo isso, depreende-se que não há como se adotar como corretos os valores relativos ao "Total da Quantidade Produzida Registrada" apresentados pela contribuinte, cuja origem não está devidamente demonstrada e comprovada documentalmente nos autos, em detrimento daqueles criteriosamente levantados pela fiscalização, com base nas saídas por transferência da fábrica de Osasco, extraídas dos arquivos magnéticos da empresa, as quais, ao contrário do que alega a contribuinte, não comprometem o resultado da auditoria, pois, conforme já foi comentado, representam o total da produção dos produtos selecionados e cujos valores não foram contraditados pela impugnante.

Assim, considerado tudo o que aqui foi exposto, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2007.

WILSON FERNANDES GUIMARÃES