

**PROCESSO** - A.I. Nº 180573.0014/01-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0038-04/02  
**ORIGEM** - INFASZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 28.05.02

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0160-12/02

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Descaracterizada a acusação de aquisição de matéria prima sem documentação fiscal, e a consequente presunção legal da realização de operações sem pagamento do imposto. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 4ª JJF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, ao Acórdão JJF nº 0038-04/02, que julgou procedente em parte o presente Auto de Infração, excluindo a parcela que exigia imposto em decorrência da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

O levantamento foi efetuado, levando-se em conta, as seguinte considerações:

- 1- Dados quantitativos de estoque da matéria-prima básica (farinha de trigo) e dos produtos, extraídos do livro Registro de Inventário;
- 2- Duas linhas básicas de produtos, tais como, Biscoitos Doces e Biscoitos Salgados, as quais congregaram todos produtos comercializados pela empresa;
- 3- Índices de rendimento da farinha de trigo, resultantes do efeito da composição das matérias-primas como um todo e das perdas ocorridas no processo, informados e extraídos do processo da própria empresa;
- 4- Levantamento das quantidades das entradas e saídas de farinha de trigo do período, pelas notas fiscais;
- 5- Movimentação dos estoques conforme demonstrativo anexo;
- 6- Custo médio das entradas de farinha de trigo relativamente ao mês de dezembro

As principais teses da impugnação ao lançamento são:

- 1- que não é plausível imaginar que venda biscoitos com nota fiscal e compre matéria prima sem.
- 2- que, modificando para menor o índice de perda, estaria tudo equacionado e que o índice de perda foi arbitrado, distorcendo os acontecimentos, pois tal índice foi determinado através de

uma orientação do sindicato da categoria relativamente ao exercício de 1996, sujeita a alteração no tempo.

- 3- Disse, também, que o autuante deixou de considerar alteração das condições de produção e dos fatores de produção que determinam a produtividade e a eficiência em cada período. Junta correspondência enviada pelo Sindicato das Indústrias do Trigo, Milho, Mandioca e de Massas Alimentícias e de Biscoitos do Estado da Bahia, transcrevendo partes de seu texto referente a rendimentos de farinha, cujos comentários não foram observados pelo autuante.
- 4- Argumentou, ainda, que nos exercícios de 1998 e 1999 consumia basicamente farinha de trigo importada da Argentina, de melhor qualidade, favorecendo, consequentemente, o rendimento industrial.

Na sessão realizada no dia 19/02/2002, por decisão unânime de seus membros, a 4<sup>a</sup> JJF concluiu pela improcedência deste item, consignando o seguinte voto:

*“A primeira infração refere-se a omissão de saídas de mercadorias, por presunção, apurada em levantamento quantitativo de estoques, ficando constatado que o contribuinte utilizou no seu processo produtivo mais matéria prima (farinha de trigo) do que a declarada como adquirida, caracterizando aquisição sem notas fiscais ou sem registro.*

*A omissão de entrada em estabelecimento comercial pode ser facilmente aferida, pois as quantidades de mercadorias são do mesmo tipo, tanto para as entradas quanto para as saídas. Já no estabelecimento industrial, a situação não é tão simples. As quantidades entradas são de matéria prima (no presente caso apenas de uma espécie – farinha de trigo) que se transformarão em produtos (no presente caso – biscoito) que se constituirão nas saídas. No processo de transformação à matéria prima serão adicionados insumos e abatidas as perdas normais do processo, para então se obter as quantidades produzidas.*

*No caso sob apreciação a farinha de trigo é utilizada na fabricação de biscoitos de dois tipos: doce e salgado. Cada um exige, para sua elaboração, quantidades diferentes de matéria prima, que são apurados através de índices de consumo. Também são apurados através de índices, as perdas de matérias primas, no processo de industrialização. Índices e fatores são médias, e não representam números absolutos. Portanto, sujeitos a variações.*

*Quando através de médias e fatores constata-se que, dentro de um intervalo técnicamente aceitável, mais produtos poderiam ter sido fabricados com a matéria prima consumida, está caracterizada a omissão de saídas (salvo se comprovada a ocorrência de perda anormal, o que exigiria o estorno do crédito correspondente pelas entradas), pois quantidades de produtos que certamente foram fabricados, não tiveram seu registro de saídas. Ao contrário, quando para fabricar uma determinada quantidade de produtos foi utilizada menos matéria prima que a prevista, pode-se estar diante de duas situações: a apontada pelo autuante, compras sem registro e a alegada pelo autuado, aumento de produtividade por melhoria da qualidade da matéria prima e dos métodos de produção.*

*O autuado diz que, para os exercícios de 1998 e 1999, considerar índices estabelecidos no exercício de 1996, não está sendo levado em consideração as alterações ocorridas no tempo, com o que concordo. É sabido que as empresas estão tentando melhorar seus resultados e, um dos fatores decisivos para o sucesso da pretensão é o aumento da produtividade, o que significa também redução de perdas. Não vejo como prosperar uma presunção que está respaldada em apuração de produção, através de índices e fatores médios, que tomados como verdadeiros, apontaram que o contribuinte teria adquirido mercadorias sem notas fiscais, sem considerar qualquer variável diversa das previstas em 1996, ou seja, há dois e há três anos antes da ocorrência dos fatos.*

*Observando os demonstrativos às folhas 9 e 173, respectivamente para os exercícios de 1998 e 1999, posso constatar que a quantidade adquirida de farinha de trigo, se comparadas com a produção, seria suficiente para a sua “cobertura”, se considerados menores índices de perdas. Por tudo isso, entendo que não existe segurança para a afirmação de que houveram aquisições sem notas fiscais ou sem registro, maculando o levantamento e decretando a improcedência da acusação.*

## **VOTO**

O item do Auto de infração sob Recurso de Ofício exige imposto em razão de presunção legal da ocorrência de saídas de mercadoria tributáveis, por ter sido apurado entrada de matéria prima (farinha de trigo) sem nota fiscal, e, consequentemente, sem o devido registro nas escritas fiscal e contábil.

O autuante, no seu levantamento (fls. 9 e 11), utilizou como “fator de rendimento” para produção de biscoitos doces e salgados de 1,0052 e 1,2584, respectivamente, aqueles informados pelo autuado, em 21/03/1996 ao Sindicato das Indústrias do Trigo, Milho, Mandioca e de Massas Alimentícias e de Biscoitos no Estado da Bahia, para os produtos Biscoito Cream Craker e Maria, fls. 39 e 40.

A primeira observação que deve ser feita é que tal “informação do autuado”, por se referir ao período de 1996, já não se prestaria como parâmetro para o cálculo do consumo de farinha de trigo para os exercícios de 1998 e 1999, pois, como o próprio recorrido observou, o autuante deixou de considerar alteração das condições de produção e dos fatores de produção que determinam a produtividade e a eficiência em cada período.

A correspondência do mencionado sindicato, que o autuante acostou como subsídio à fl. 38, está incompleta. O seu inteiro teor se verifica às fls. 120 e 121 dos autos, que nos itens “c”, “d” e “e” dizem, in verbis:

*“c) o rendimento da farinha de trigo se altera em função de variáveis próprias de cada lote, como ‘Umidade’, ‘Eficiência do Transporte’, ‘Eficiência da Estocagem’, e também do ‘Nível Tecnológico do Parque Industrial’.*

*A farinha de trigo possui ainda outras variáveis com menor peso no rendimento, mas com influência importante na qualidade, tais como ‘Glutem’, ‘Cinzas’, ‘Proteínas’.*

*d) adicionalmente o rendimento final também será afetado por perdas de ‘Umidade’ durante o processo de cozimento (22% a 27%) defeitos de produção, quebras e controle de qualidade (5% a 10%) e variações no peso líquido da embalagem final (4% a 8%).*

*e) diante do enorme número de variáveis, resulta prudente alertar que os valores médios informados pelos dois fabricantes acima PODEM VARIAR DURANTE O ANO E ATÉ MESMO DURANTE O MÊS, NAS SUAS PRÓPRIAS INDÚSTRIAS E QUE EXTRAPOLÁ-LOS A OUTRAS EMPRESAS CERTAMENTE INDUZIRÁ A ERROS DE AVALIAÇÃO.”*

Da análise do item “c”, acima, vê-se que a variação entre os percentuais mínimos e máximos de perda é da ordem de 14%.

Verificando, também, os demonstrativos do autuado (fls. 39 e 40), utilizados como parâmetro pelo autuante, onde constam os “fatores” 1,2584 para biscoito Cream Cracker e 1,0052 para o Biscoito Maria e comparando-os com os demonstrativos de outra indústria (Águia), anexados pelo autuante juntamente com a correspondência do “sindicato”, onde constam os “fatores” 1,1208 para Biscoito Cream Cracker e 0,8318 para Biscoito Maizena (similar em parte ao Maria), constata-se uma variação entre os mesmos da ordem de 13,76% e 16,30%, em favor do segundo fabricante.

Assim, só pelo descrito até agora, a variação entre os dois fabricantes, mais aquela decorrente “variáveis” mencionadas na correspondência do “sindicato”, totaliza 27,76% e 30,30% para os Biscoitos Cream Cracker e Maria, respectivamente.

No exercício de 1998 foi detectado um “consumo excessivo” de farinha (ou aquisição sem nota fiscal, conforme afirmou o autuante) de 16,61%, e em 1999, de 6,23%, portanto, dentro da variação já mencionada, o que descharacteriza a acusação de aquisição de matéria prima sem documentação fiscal.

Além disso, o autuante não considerou a assertiva do recorrido, quanto à utilização de farinha de trigo importada da Argentina (que por não ter sido contestada, presume-se verdadeira), que segundo ele é de melhor qualidade do que a nacional, com menores perdas.

Gostaria, ainda, de frisar outro aspecto que considero da maior relevância, que vem a ser a interpretação dada para fatos como este, ou seja, a possível aquisição de matéria prima, sem documentação fiscal, o que geraria a presunção legal da ocorrência de operações de saída igualmente sem documentação fiscal e, consequentemente, sem pagamento do imposto, uma vez que o fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria, e não a sua entrada.

No presente caso, o autuante utilizou toda a produção do contribuinte, cuja saída se deu, até que se prove o contrário, com documento fiscal, e a partir deste levantamento dos documentos fiscais de saída apurou entrada de matéria prima sem nota fiscal. Digamos que esta premissa fosse verdadeira (o que, como demonstrei, não ficou provado), a conclusão é falsa, pois se toda a saída foi considerada no levantamento quantitativo, admitir a presunção de “outras saídas” sem documento, acabaria num círculo vicioso, pois aumentaria ainda mais a possível aquisição de matéria prima sem nota, o que dobraria a presunção de saída sem nota, implicando em nova aquisição de matéria prima sem nota, indefinidamente....

Esta presunção legal, portanto, no caso de indústria não pode ser admitida genericamente, em razão da impossibilidade da sua concretização, quando todo o processo produtivo for avaliado por levantamento quantitativo.

Desta forma, concluo que foi correto o entendimento esposado no julgamento de 1ª Instância, ora em reexame, que não carece de qualquer ressalva, e o meu voto, portanto, é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado, para homologar a Decisão Recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 180573.0014/01-8, lavrado contra FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A., devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$6.421,62, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de Maio de 2002.

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PROFAZ