

PROCESSO - A.I. Nº 210365.0026/01-4  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0148-04/02  
ORIGEM - INFRAZ JEQUIÉ  
INTERNET - 16/10/02

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0381-11/02**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. MULTA. Penalidade absorvida pela multa por descumprimento da obrigação principal indicada na infração antecedente. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência teve o seu julgamento inicial levado a efeito pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal cuja Decisão não unânime foi pela Improcedência do lançamento fiscal.

Considerando o estabelecido pelo art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF-BA em vigor, a 4ª JJF recorreu da Decisão à uma das Câmaras de Julgamento deste CONSEF, tendo a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal apreciado o Recurso de Ofício em julgamento realizado no dia 6 de junho de 2002, cuja Decisão foi pelo Provimento Parcial, conforme consta no Acórdão nº 0216-11/02, doc. fls. 367 a 372 dos autos.

Cientificado da Decisão acima, o sujeito passivo, por intermédio do seu patrono, ingressou com Recurso Inominado argüindo a nulidade do julgamento realizado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal e da intimação do seu resultado, sob a alegação de que “tanto o julgamento do Auto de Infração sob comento como o resultado da Decisão que apreciou o Recurso *ex officio*, prescindiram da declinação do nome do advogado do autuado nas publicações que lhes foram pertinentes”.

O Recurso foi apreciado pela Câmara Superior do CONSEF que, através do Acórdão nº 0125-21/02, em Decisão não unânime, deu Provimento ao mencionado Recurso, decidindo pela Nulidade do julgamento realizado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0216-11/02, determinando que o Auto de Infração retornasse à Segunda Instância para realização de novo julgamento do Recurso de Ofício.

Após os trâmites legais, inclusive com ciência da Decisão da Câmara Superior (Acórdão CS nº 0125-21/02) ao sujeito passivo, conforme Ofício nº 0518/02, doc. fls. 412, foi publicada no DOE do dia 02/10/2002 outra pauta convocando para novo julgamento do Recurso de Ofício, com indicação expressa do nome do patrono do autuado, o qual compareceu a sessão do julgamento, sendo que, apesar de não existir previsão regulamentar para pronunciamento por parte do

advogado do autuado em sede de julgamento de Recurso de Ofício, o Sr. Presidente do CONSEF, considerando sua presença no ato do julgamento, concedeu-lhe a palavra para pronunciar-se, o qual expôs argumentos defendendo a Improcedência do lançamento fiscal, oportunidade em que voltou a citar e a ratificar os termos constantes das Razões de Defesa inicial.

Diante do acima exposto, passo a reproduzir os termos do relatório anteriormente elaborado para as devidas análises e discussões pertinentes ao novo julgamento do Recurso de Ofício.

*“Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal que, através do Acórdão nº 0148-04/02, em Decisão NÃO UNÂNIME, julgou Improcedente o Auto de Infração em referência.*

*O Auto de Infração foi lavrado para exigir o pagamento de ICMS no valor de R\$366.033,73 sobre o valor de saídas omitidas, apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, em estabelecimento industrial, de acordo com os demonstrativos de fls. 27 a 143 dos autos, tendo sido calculada a produção de biscoitos doce e de coco, a partir do consumo de açúcar, um dos insumos utilizados na composição do produto.*

*Impõe ainda o pagamento da multa, no valor de 3 UPFs-BA, pela escrituração irregular do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque.*

*O relatório produzido pelo o Sr. Relator da 4ª Junta de Julgamento Fiscal assim se apresenta :*

*I – Quanto às razões da defesa: “O autuado, tempestivamente, impugna o lançamento (fl. 329), iniciando as suas razões de defesa explicando qual o seu ramo de atividade e afirmado que cumpre com as suas obrigações tributárias. Após considerar que o lançamento não encontra respaldo fático real, compara os números do levantamento, conforme:*

- a) O montante levantado, R\$2.153.139,57, é correspondente a 2.072.473,38 quilos de biscoito;*
- b) Aquela quantidade corresponde a cinco meses de sua produção;*
- c) Se tal volume fosse vendido sem nota fiscal, teriam circulado, pelas estradas da Bahia, 300 caminhões sem a correspondente nota fiscal;*
- d) Para produzir a quantidade apurada teria que ter adquirido, sem documento fiscal, 35.350 sacas de farinha, que seriam transportados em 133 caminhões truncados, sem passar pelos postos fiscais.*

*Continuando, afirma que os números mostram o absurdo do lançamento, faz comentários sobre a constituição do crédito tributário e sobre o princípio da verdade real, e transcreve ementas do TRF (4ª turma) e da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, versando sobre erros de lançamento.*

*Conclui afirmando que a aplicação do princípio antes referido e a análise ao presente processo permitem afastar a alegada omissão, demonstrando a falta de propriedade do lançamento, pedindo o julgamento pela improcedência, inclusive do segundo item. Requer ainda a produção de provas admitidas e a revisão do lançamento”.*

*II – Quanto a informação fiscal prestada pelos autuantes: “Os autuantes prestam informação fiscal (fl. 352) afirmando que o autuado não trouxe à apreciação nenhum fato que possa elidir os*

valores apurados, invocando os artigos 142 e 143, do RPAF/99. Dizem também que, à luz do artigo 145, do mesmo RPAF, o pedido de revisão não se justifica. Classificam a defesa como de caráter procrastinatório e pedem a manutenção do lançamento”.

III – Do voto vencedor proferido pelo o Sr. Relator da 4ª Junta de Julgamento Fiscal: “A primeira infração apontada caracteriza a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, em levantamento quantitativo de estoques, em estabelecimento industrial, tendo como base a comparação entre a produção declarada de “biscoitos” (de coco e doce), uma das mercadorias produzidas no estabelecimento, e a apurada, a partir do consumo de um dos insumos utilizados na sua produção, o açúcar.

O raciocínio fiscal pode ser assim resumido: para produzir um quilo do produto são consumidos, para os dois tipos considerados, respectivamente, (fl. 24): farinha de trigo (matéria prima básica), 0,940g e 0,860g; açúcar, 0,145g e 0,2g, além de gordura, sal e b. de amônia. A produção declarada foi de 4.747.682,60 kg. de biscoitos (fl. 29), que consumiria, considerados os índices declarados, 774.223,50 kg. de açúcar (fl. 29). Os autuantes apuraram que foram consumidos, no período considerado, 1.080.557,57 Kg. de açúcar (fl. 27), ou seja, 306.334,02 kg. a mais que o necessário. A quantidade consumida a mais daria para produzir 2.004.946 Kg de biscoitos (fl. 31). Feito o levantamento quantitativo (fl. 33), considerando a produção possível, ficou constatada a saída de 2.072.473,38 kg de biscoitos, sem registros fiscais ou contábeis.

Segundo o autuado, o volume de biscoitos apontado pelos autuantes como comercializados sem notas fiscais representa cinco meses de sua produção e, para que pudesse ser transportados, necessitariam ser distribuídos em 300 caminhões. Interpretando tal número significaria que, em todos os dias do ano comercial o autuado conseguiu dar saída de seu estabelecimento e, consequentemente, circular pelo território baiano, com um caminhão de mercadoria, sem nota fiscal.

Ainda, segundo o autuado, para produzir tal quantidade de biscoitos deveria ter adquirido 133 caminhões de farinha de trigo, matéria prima básica para a produção da mercadoria objeto da lide, sem passagem pelos postos fiscais. Ou seja, um caminhão a, aproximadamente, cada dois dias, sem que o fisco tivesse detectado.

São grandiosos os números apresentados no presente Auto de Infração, o que me leva a fazer uma reflexão mais acurada dos mesmos. Acostadas aos autos estão as demonstrações financeiras da empresa, relativamente ao exercício em que aconteceram os fatos (fls. 272 a 276). Observando-as, posso produzir mais dois grandes números:

1º) a receita bruta total declarada, que inclui outras mercadorias comercializadas, foi de R\$5.595.302,13. A omissão apontada R\$2.153.139,58 representa 38,5% do total das vendas;

2º) O lucro líquido do exercício foi de R\$388.539,50. Considerada a omissão apontada este lucro seria multiplicado em 6,5 vezes.

A indústria está localizada na cidade de Jequié, na qual está instalada uma Inspetoria Fiscal da SEFAZ e um Posto Fiscal, de onde se deduz que existe controle do trânsito de mercadorias na região. Questiono então: Como teria o autuado transportado, sem ser detectado, os 300 caminhões de biscoitos vendidos sem notas fiscais e os 133 “truncados” de farinha de trigo que adquiriu também irregularmente?

O levantamento fiscal está, matematicamente, correto. O método utilizado baseia-se em um raciocínio lógico de apuração da produção através do consumo de quaisquer dos componentes

de um produto, e é largamente utilizado para projeções de produção pelo fisco. O resultado conseguido, no caso específico, é que é anormal. Os números são de tal monta que parecem irreais, ferem a lógica. Para complicar mais a situação dos autuantes não posso admitir que índices fornecidos por uma empresa do ramo (fl. 24), sem qualquer oficialidade, possa ser imputado a outra empresa como fizeram. Os índices foram fornecidos sem qualquer explicação de critério e representam somente o consumo da outra indústria no exercício.

Existe na Bahia o Sindicato das Indústrias do Trigo, Milho, Mandioca e de Massas Alimentícias e de Biscoitos do Estado da Bahia que poderia fornecer tais índices, ainda assim médios, estabelecendo quantidades máximas e mínimas de consumo. Entendo que o levantamento é imprestável para os fins pretendidos, pois os índices utilizados não merecem acolhida, já que carecem de credibilidade.

Aproveito e também questiono: Porque a realização do levantamento a partir de um insumo que, proporcionalmente, não tem a participação significativa que tem a matéria prima básica?

Entendo que as dúvidas levantadas maculam o lançamento, por insegurança. A partir de resultados tão anormais, um levantamento mais profundo, considerando outros fatores de produção, deveria ter sido realizado. Ao contrário, com todo o respeito aos autuantes, o critério adotado foi simplista demais. Não há indícios de que tamanha “fraude”, considerando a proporção das omissões com os números declarados pela empresa, possa ter ocorrido. Mesmo considerando que alguns setores da sociedade brasileira vivem a bradar que a sonegação no país chega à proporção de R\$1,00 para cada R\$1,00 arrecadado, no presente caso, os indícios não são suficientes para a absorção deste raciocínio.

Por tudo o que ponderei, entendo que a presente exigência não pode prosperar.

Quanto ao segundo item, a irregularidade na escrituração do livro apontado não ficou comprovada, não merecendo também a minha acolhida.

O meu voto é pela IMPROCEDÊNCIA do lançamento”.

IV – Do voto discordante (vencido) do julgador de 1<sup>a</sup> Instância : “Com todo o respeito, discordo do entendimento do senhor relator sobre as duas infrações que foram imputadas ao autuado.

A infração 1 exige imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, efetuado em empresa industrial, tendo sido apuradas saídas de mercadorias tributadas (biscoitos) sem a emissão de documentação fiscal. A omissão foi constatada a partir de levantamentos que tomaram por base o consumo de “açúcar” no processo produtivo.

Conforme as intimações às fls. 9, 12 e 17, o autuado resistiu, dificultou e não entregou ao fisco uma declaração discriminando a quantidade de cada um dos insumos necessários para fabricar cada produto. Segundo os autuantes, as fichas de controle da produção, fornecidas pelo autuado, não permitiam que fosse apurada a quantidade de matéria-prima consumida na industrialização de cada produto. Para possibilitar a realização da auditoria fiscal, os autuantes utilizaram os dados constantes na declaração de fl. 24, a qual foi prestada pela empresa Produtos Alimentícios Gameleira Ltda.

Inicialmente, ressalto que considero a declaração de fl. 24 como um documento válido para embasar a auditoria fiscal efetuada, pois o declarante é do mesmo ramo do autuado, fabrica os mesmos produtos que foram objeto do levantamento (biscoito de coco e biscoito doce), está localizada na cidade de Jequié e utiliza equipamentos industriais idênticos aos do autuado. Não

*é justo que o autuado deixe de atender as intimações e, ainda, venha a se beneficiar do seu procedimento irregular, deixando de ser fiscalizado. Além disso, o autuado não questionou e nem contrapôs números aos constantes na declaração de fl. 24 e que foram utilizados pelos autuantes. Uma vez ultrapassada a questão da declaração que embasou a auditoria, passo a apreciar as demais peças e comprovações que integram o processo.*

*Da análise dos demonstrativos elaborados pelos auditores fiscais (fls. 27 a 143), verifico que os mesmos estão corretos, são consistentes e constituem comprovações suficientes da omissão de saídas apurada na infração em apreço. Em defesa desse meu entendimento, transcrevo um trecho do voto do senhor relator que está em perfeita harmonia com a opinião deste julgador: “O levantamento fiscal está, matematicamente, correto. O método utilizado baseia-se em um raciocínio lógico de apuração da produção através do consumo de quaisquer dos componentes de um produto, e é largamente utilizado para projeções de produção pelo fisco.”*

*Além do mais, a omissão de saídas detectada pelos autuantes, com base de cálculo no valor de R\$ 2.153.139,58, não pode, por si só, ser classificada como irreal, como tenta fazer crer o autuado. Considerando que, no período fiscalizado, o autuado teve uma receita bruta declarada de R\$ 5.595.302,13, conclui-se que, para cada R\$ 1,00 (um real) vendido com nota fiscal, ele dava saída sem nota fiscal a mercadorias no valor de R\$ 0,38 (trinta e oito centavos). Como se vê, a omissão apurada pelos fiscais não é um número grandioso e que atente contra o bom senso.*

*Tendo em vista que a acusação está matematicamente comprovada, não acato a alegação defensiva de que a omissão é irreal, que equivaleria a 300 caminhões de biscoito ou a 133 caminhões de farinha de trigo que transitaram sem documentação fiscal. Tomando por base essas alegações defensivas, fico impressionado: o autuado omitiu tantas saídas, que chegou a duvidar do seu próprio feito, o qual está devidamente comprovado nos autos.*

*Em face de todo o acima comentado, estou convicto que a ação fiscal foi acertada, assistindo razão aos autuantes, sendo devido o valor cobrado na infração em tela.*

*Quanto à infração 2, analisando os documentos de fls. 144 a 151, constato que a acusação está comprovada, uma vez que o autuado, ao escriturar as Fichas de Controle da Produção e dos Estoques não atendeu às determinações constantes no art. 325, do RICMS-BA/97. Para elidir a acusação, o autuado deveria ter trazido aos autos cópia do livro Registro de Controle da Produção e dos Estoques ou das Fichas de Controle da Produção e dos Estoques devidamente escrituradas, o que não foi feito.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Após as discussões e pronunciamentos pertinentes, passamos a proferir nosso voto.

## **VOTO**

Não vemos neste novo julgamento do Recurso de Ofício a presença nos autos de elementos ou argumentos capazes de alterar ou modificar nosso entendimento a respeito do presente lançamento, o qual consideramos devidamente embasado, fundamentado e demonstrado, ao tempo em que, não vislumbramos nos argumentos do recorrido razões suficientes para elidir a acusação fiscal. Por entendermos inatacável a Decisão da 4<sup>a</sup> JJF, mantemos nosso posicionamento antecessor, cuja fundamentação que externamos quando do julgamento anterior fica repetida neste, razão pela qual a transcrevemos abaixo, para que fique integrada ao presente voto:

*“Analisando as peças que integram os autos, alcançamos entendimento diverso do consignado no Voto Vencedor da Decisão Recorrida, pelas razões que passamos a expor.*

*O estabelecimento autuado atua no ramo de fabricação de biscoitos doce, biscoitos de coco e salgadinhos. A fiscalização objetivava desenvolver o roteiro de auditoria que possibilitasse aferir a receita de vendas oferecidas à tributação decorrente da fabricação dos biscoitos de coco e doce, tomando por base o consumo de matéria-prima ou insumos empregados na fabricação de tais produtos.*

*Considerando que o livro de Controle de Produção e de Estoque do recorrido não oferece condição à implementação de tal levantamento, já que, conforme consta à fl. 12 dos autos, não faz menção aos insumos utilizados na industrialização e a farinha de trigo utilizada não é segregada por cada tipo de produto fabricado, buscou-se tal informação através de diversas intimações expedidas ao recorrido, cujas respostas não foram suficientes para o desenvolvimento da fiscalização na forma almejada.*

*Estes fatos levaram os autuantes a buscarem outros meios seguros para concluírem o levantamento fiscal, conforme prevê o art. 936, do RICMS-BA e, nessa condição, intimaram outra empresa, do mesmo ramo de atividade, na mesma cidade, que utiliza os mesmos equipamentos e fabrica os mesmos produtos objeto dos levantamentos, ocasião em que foram informados os quantitativos concernentes aos insumos utilizados para fabricação de cada quilo de biscoito (fl. 24), segregando o consumo/kg empregado por cada tipo de produto fabricado.*

*O levantamento fiscal está matematicamente correto e, conforme assinalou em seu Voto o Sr. Relator da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, “o método utilizado baseia-se em um raciocínio lógico de apuração da produção através do consumo de quaisquer componentes de um produto e é largamente utilizado para projeções de produção pelo fisco”. Ora, em assim sendo, nada existe de anormal no resultado apurado, na medida em que, chegou-se, sim, a efetiva produção pelo estabelecimento no exercício fiscalizado, tomando-se por base o consumo do açúcar empregado na produção dos biscoitos, como, aliás, poderia ser utilizado como parâmetro qualquer outro insumo efetivamente empregado na produção. Não há qualquer impedimento a este respeito.*

*Por outro lado, vemos também que os quantitativos de insumos/kg colhidos pelos autuantes na forma indicada à fl. 24 dos autos, não foram impugnados pelo recorrido que tampouco apresentou o seu consumo/kg na forma indicada à fl. 24 e, por igual, não apontou qualquer erro de ordem material cometido pelos autuantes.*

*De maneira que entendemos que os números alcançados pelos autuantes não podem, simplesmente, ser tachados de “grandiosos”, ao contrário, representam valores obtidos com base em levantamentos colhidos através da própria escrita do recorrido e não rechaçados pelo mesmo. A referência de que seriam necessários 300 caminhões para transportar a quantidade omitida de biscoitos ou 133 caminhões para o transporte da farinha de trigo, é um dado que só o recorrido poderá explicar, já que a omissão está demonstrada nos autos e cabe ao autuado descharacterizá-la, fato este que, ao nosso ver, não o fez. Aliás, o fato do recorrido não haver apontado qualquer equívoco nos levantamentos elaborados pelos autuantes, configura a falta de necessidade de realização de diligência já que a infração encontra-se corretamente demonstrada.*

*Também não consideramos “grandiosos” os números apurados pela fiscalização já que, conforme destacou, com muita propriedade, o Sr. Julgador autor do Voto Discordante “para*

*cada R\$1,00 vendido com nota fiscal, ele dava saídas sem nota fiscal a mercadorias no valor de R\$0,38”.*

*Consideramos correta e aqui acolhemos toda a fundamentação constante no Voto Discordante (vencido) transcrita no relatório que antecede este voto e, nestas circunstâncias, entendemos que deve ser modificada a Decisão recorrida em relação à infração 1, para que a mesma seja julgada Procedente.*

*Quanto a infração 2, apesar de caracterizada nos autos, ela é consequência direta da infração 1, portanto, nos termos da legislação vigente, fica absorvida pela multa aplicada pelo descumprimento da infração principal.*

*Em conclusão, nosso voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL deste Recurso de Ofício para que seja restabelecida a exigência fiscal relativa a infração 1 no valor de R\$ 366.033,73 e o Auto de Infração seja julgado PROCEDENTE EM PARTE”.*

Por todo o exposto e coerente com nosso entendimento, votamos *pelo PROVIMENTO PARCIAL* deste Recurso de Ofício para que seja restabelecida a exigência fiscal relativa a infração 1 no valor de R\$366.033,73 e o Auto de Infração seja julgado PROCEDENTE EM PARTE

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210365.0026/01-4, lavrado contra **PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$366.033,73**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Sandra Urânia Silva Andrade.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) Max Rodrigues Muniz, Nelson Teixeira Brandão e Verbena Matos Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 8 de outubro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

SYLVIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFAZ