

PROCESSO - A.I. Nº 180573.0013/01-1
RECORRENTE - FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0282-01/02
ORIGEM - INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNET - 05.12.02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0420-11/02

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. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração comprovada. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da Relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário interposto após Decisão que julgou procedente o Auto de Infração lavrado para reclamar falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, tomando como base os estoques de matéria prima e produtos acabados, os índices de rendimentos líquidos da farinha de trigo como um todo, e as perdas ocorridas no processo, das entradas de matéria prima e saída de produtos, e por fim os preços médios praticados no último mês do exercício social.

O Auto de Infração foi julgado procedente, tendo o Relator da 1ª JF apresentado os seguintes fundamentos:

“O Auto de Infração trata da omissão de saídas de mercadorias, por presunção, apurada em levantamento quantitativo de estoques, ficando constatado que o contribuinte utilizou no seu processo produtivo matéria prima (farinha de trigo) em quantidade que aplicado os índices de perdas, resultou em quantidade produzida de biscoito doce e salgado inferior às quantidades de vendas registradas.

A omissão de saída 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 doce e salgado com proporções diferentes incorporadas de matéria prima) 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, sendo adicionado produtos intermediários, 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, nisso há de se concordar que mudam com o tempo.

Quando através de médias e fatores constata-se que, dentro de um intervalo tecnicamente 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.

O autuado alega que, para o exercício de 2000, não se pode considerar índices estabelecidos para o exercício de 1996, devendo ser levado em consideração às alterações ocorridas no tempo, como a qualidade das matérias primas e o nível de eficiência do processo produtivo, que pode melhorar através de investimentos tecnológicos ou piorar à medida que a fábrica vai ficando mais obsoleta. Concordo que os índices de produtividade mudam no decorrer do tempo.

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, quer seja na aquisição de matéria prima de melhor qualidade, como também melhoria na eficiência do processo. Neste sentido, verifico que o documento encaminhado pelo autuado em 1996 para o sindicato do setor, registrava índices de perdas de 37,5% para o biscoito salgado (fl. 107) e 37% para o biscoito doce. O autuante alega que durante a fiscalização estes mesmo índices foram reconhecidos pela Diretoria da empresa como aplicáveis no exercício de 2000, no entanto não identifiquei nenhuma intimação ou declaração por parte do autuado, que comprove esta alegação, embora tenha apresentado cópias destes documentos que evidenciam as perdas em 1996, elaborados pelo próprio contribuinte às fls. 24 e 25, que não se sabe, se foram fornecidas pelo autuado ou colhido em outra fonte, há de se considerar que tal índice foi negado na defesa.

Por outro lado, não vejo como prosperar uma presunção de que estes índices pioraram de 1996 para cá, uma vez que a tendência da última década é de melhoria na eficiência no processo, com redução das perdas, melhorando a produtividade, atingindo índices de perdas cada vez menores e não ao contrário.

Da mesma forma, se em 1996 o autuado tinha um modelo para apuração das perdas na produção, em que contemplava os índices e fatores médios, tendo o autuante tomado como verdadeiro para aplicação no exercício de 2000, e concluído que o contribuinte teria vendido mercadorias sem notas fiscais, considerando que estes parâmetros eram iguais o de 1996, era de se esperar que o índice de perdas deveria ter sido reduzido, mas se aconteceu ao contrário, entendo que é perfeitamente factível o autuado apresentar provas neste sentido, tal como alegado, quantidade de farinha de trigo nacional, que segundo o autuado tem baixa qualidade, adquirida no mercado interno, bem como, demonstrar o quanto foi consumido em kilogramas de matéria prima no exercício de 2000 e o quanto resultou em kilogramas de biscoitos, evidenciando pela diferença as perdas reais no todo (umidade, quebra e embalagem) ou ainda os índices reais de cada fator. No entanto, nada disso foi trazido ao processo, nem foi demonstrado como diminuiu a eficiência do processo que em 1996 era de perdas de 37,5% relativo ao biscoito salgado e 37% para o biscoito doce, e que em 2000 passou exatamente para o índice de 45%, índice este, o máximo admitido para o sindicato do setor.

Observando os demonstrativos às folhas 13 e 74, respectivamente produzido pelo autuante e pelo autuado, relativo ao exercício de 2000, posso constatar que a quantidade adquirida de farinha de trigo, devoluções, estoques são praticamente iguais, divergindo apenas nos índices de perdas. Por tudo isso, entendo que a controvérsia se encontra no índice de perda.

Entendo que a jurisprudência citada pelo autuado à fl. 77 não se aplica ao caso, uma vez que refere-se a condição de padaria que não possui contabilidade industrial, que não é a situação do autuado que é fábrica de biscoito, e que não levo em consideração.

Levo em consideração no julgamento, as comprovações apresentadas pelo autuante sobre a inexistência de recolhimento de imposto pelo autuado no período fiscalizado, por entender que constitui indícios, de uma correlação direta com o imposto na forma que foi exigido a título de omissão de saída. De fato, é estranho que uma fábrica de biscoito adquira matéria prima e produtos intermediários, agregue uma série de custos tais como salários, encargos sociais, retiradas, luz, telefone, depreciações, etc. que compõe a formação do preço de venda e resulte em quantidades produzidas e comercializadas, gerando débito inferior aos créditos e conseqüentemente saldo credor em todo período.

Por fim, entendo que o método de apuração das omissões empregado pelo autuante teve como respaldo os índices de perdas fornecidos pelo autuado em 1996, que oficialmente forneceu ao sindicato da sua categoria, e que entendo ser passível de variação, no entanto, o autuado nega a aplicabilidade destes índices, mas não apresentou provas de qual o índice real, uma vez que dispõe de todos os dados, e da mesma forma, não comprovou que o seu índice de perda real, aleatoriamente é de 45%, que corresponde ao limite máximo admitido pelo seu sindicato.

Diante do exposto, meu voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Inconformado o autuado apresenta Recurso Voluntário onde alega que a JJF cometeu um equívoco na avaliação das provas carreadas pelo recorrente, tendo o Relator desconsiderado o teor da diligência e culminando no erro do julgamento existindo contradição entre a fundamentação e a conclusão apresentadas.

Segue afirmando que a controvérsia encontra-se no índice de perdas adotado para a farinha de trigo e que o Relator, sem qualquer justificativa técnica, não aceitou o índice informado pelo Sindicato da Indústria de Massas Alimentícias e Biscoitos que não poderia ser desconsiderado.

Afirma ser absurdo o Relator ter aceitado o arbitrário índice de perdas mediano de 1996 para o ano de 2000 como foi aplicado pelo autuante, quando a empresa solicita o reconhecimento do índice máximo de perda com base em laudo técnico do Sindicato da Indústria de Massas Alimentícias e Biscoitos e que merece fé até prova em contrário.

Diz ser injusta a parcialidade do Relator em favor do autuante, tendo em vista que o diligente afirma que tanto o autuante quanto o autuado utilizam índices do setor, estando a Decisão Recorrida violando o art. 112 do CTN que estabelece que em caso de dúvida, a interpretação deve ser a mais favorável ao contribuinte.

Transcreve Decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, com relação ao IPI que considera erro da Decisão Recorrida por fazer tábula rasa do laudo técnico do sindicato como prova em favor do contribuinte, uma vez que não foram aceitas as quebras alegadas.

Cita ainda o Acórdão nº 2109-01/01 de origem da 1ª JF que considerou improcedente o Auto de Infração uma vez que não foi observada na auditoria de estoque a quebra de peso de cacau em amêndoas, cujo índice foi atestado através de Parecer técnico da CEPLAC.

Assim, afirma o recorrente que do mesmo modo que a CEPLAC serve de parâmetro para a indústria do Cacau, deduzindo-se as perdas é perfeitamente factível que sendo o autuado indústria de biscoito, seja assistida por laudo técnico de produção e perdas aviado pelo Sindicato da Indústria de Massas Alimentícias e Biscoitos

Insiste em que o julgamento recorrido baseou-se em índices inaceitáveis, desvinculados tanto do levantamento fiscal quanto da diligência, tendo o Relator alterado o fulcro da autuação para exigir imposto sob o falso argumento de saldo credores existentes na conta corrente que justificariam a omissão de saídas que foi apurada a partir de índices irreais, não sendo admissível que as “razões do fisco” e do Relator prevaleçam em contraposição às razões de lei e da verdade material.

Por fim, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente com base no demonstrativo de reconstituição do levantamento de produção, requerendo ainda que seja acatado o índice máximo de perda com base em laudo técnico do Sindicato da Indústria de Massas Alimentícias e Biscoitos.

Em Parecer a PROFAZ opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, tendo em vista os argumentos trazidos no Recurso são os mesmos já apresentados na defesa e considera correto o índice utilizado pelo autuante pois este foi fornecido pela empresa ao Sindicato no exercício de 1996.

VOTO VENCIDO

Neste Recurso Voluntário o autuado insurge-se mais uma vez contra o índice de perdas da farinha de trigo que fora utilizado pelo autuante, considerando equivocada a sua utilização no exercício de 2000.

De fato, assiste razão ao recorrente, uma vez que os fatores que acarretam o aumento do índice de perdas alteram-se no tempo, como ressaltado no laudo técnico do Sindicato da Indústria de Massas Alimentícias e Biscoitos.

No caso da Tupy, além da depreciação dos seus equipamentos, que já contam com mais de 20 anos de uso, existe o fato de que a partir de 1999, em decorrência dos constantes aumentos do dólar, o autuado passou a consumir, preponderantemente, trigo de origem nacional cuja qualidade é bastante inferior ao do adquirido no mercado internacional, o que afetou de forma direta a sua produção aumentando o índice de perdas anteriormente firmado.

Assim, acato os argumentos apresentados e voto pelo provimento deste Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Com a devida *venia* para divergirmos do entendimento da ilustre Conselheira Relatora deste PAF, Dra. Verbena Matos Araújo, ante as razões que passamos a expor.

A questão aqui debatida diz respeito a levantamento quantitativo nos estoques, cuja única controvérsia reinante relaciona-se ao percentual de perdas empregado pelo autuante, já que, dos elementos presentes nos autos, não há indicação de divergências significativas em relação aos

demaís componentes dos levantamentos. Portanto, o que se discute são os índices de perdas empregados pelo autuante e o defendido pelo recorrente.

A diligência ASTEC, fls. 86 a 90, destaca que “tanto o autuante como o autuado, ao indicar índices que entendem corretos, utilizam como parâmetro informações fornecidas pelo Sindicato das Indústrias de Trigo, Milho, Mandioca e de Massas Alimentícias e de Biscoitos no Estado da Bahia”. Aliás, esta informação prestada pelo sindicato, não se pode denominar de “Laudo Técnico” já que se valeu, apenas, de informações prestadas pela recorrente e pela empresa Águia S/A pertinentes aos índices reais de perdas ocorridos nestas empresas na vigência do ano de 1996, e que, com base nestas informações, o sindicato estabeleceu quais seriam os índices máximos e mínimos admitidos.

O recorrente não aponta ou informa os índices reais de perdas ocorridos em seu processo produtivo no ano de 2000, assim como não apresenta os lançamentos contábeis pertinentes às aludidas perdas e, também, deixou de emitir as notas fiscais as quais estava obrigado a emitir para fim de regularização fiscal das perdas ocorridas em seu estoque.

Dos exames que efetuamos nas peças que integram os autos, vemos que o autuante, na realidade, ao invés de arbitrar o índice de perdas conforme mencionou o recorrente, utilizou os percentuais declarados pela própria empresa autuada em 09/04/96, fls. 23 a 25 dos autos, com a seguinte composição:

- Perdas p/umidade	:	biscoito doce 23%	biscoito salgado 23%
- Quebras/cont.qualidade	:	“ 08%	“ 08,05%
- Perdas c/embalagem/peso	:	“ <u>06%</u>	“ <u>06%</u>
- Índice de perdas total	:	“ 37%	“ 37,5%

Já o recorrente ao questionar os índices acima empregados pelo autuante, defende que seja aplicado o índice *MÁXIMO DE PERDAS*, na ordem de 45%, informado pelo sindicato da sua categoria econômica, também para o exercício de 1996, índice este, conforme já mencionado acima, encontrado com base nas perdas declaradas pela própria recorrente e pela empresa Águia para o exercício de 1996.

Diante dos fatos acima narrados consideramos superada a questão da utilização para o ano de 2000 do índice indicado para o ano de 1996 já que, tanto o autuante quanto o recorrente empregaram os índices do ano de 1996, só que, o autuante utilizou o *REAL* declarado pela própria empresa enquanto que o recorrente defende a aplicação do *ÍNDICE MÁXIMO* sugerido pelo sindicato da sua categoria econômica para o mesmo ano de 1996, ou seja 45%.

É importante ressaltar que o próprio patrono do recorrente, em sua manifestação às fls. 97 a 99 dos autos, declara que “tem como parâmetro de aferição da produtividade, os limites máximos de perdas indicadas pelo sindicato da sua categoria econômica” que, *in casu*, corresponde aos 45% fornecido para o exercício de 1996.

Do exposto, resta claro que o deslinde da questão está centrado em se estabelecer qual o percentual de perda deve prevalecer, se o real declarado pela empresa para o ano de 1996, utilizado pelo autuante, ou o máximo sugerido pelo sindicato da categoria, para o mesmo ano de 1996, defendido pelo recorrente.

Apesar de ser plenamente factível o argumento de que os índices de perdas variam de acordo com os períodos ou exercícios, no presente PAF só constam percentuais apurados no ano de 1996, portanto, estes devem ser os considerados já que o recorrente, por mais incrível que possa parecer, não oferece condições de se aferir contabilmente ou via escrita fiscal qual o real índice de perda ocorrido durante o exercício de 2000. Limitou-se a defender o mesmo índice de 1996, só que pelo percentual máximo, o que não é possível, haja vista o intervalo considerável entre os percentuais mínimos e máximos informados pelo sindicato, 31% e 45%, respectivamente, os quais, em média, representam 38%, enquanto que os praticados pelo autuante, considerando o real, também para o ano de 1996, foram de 37% e 37,5%.

Em conclusão, entendemos que a omissão de saídas está plenamente caracterizada nos autos, inclusive confirmada pelo fato de a empresa recorrente não ter efetuado qualquer pagamento de ICMS durante todo o exercício de 2000 em decorrência das vendas realizadas, sempre apresentando saldo credor, o que não é normal.

Por entendermos que os argumentos do recorrente foram insuficientes para elidir a acusação fiscal, acolhemos o opinativo da Doutra PROFAZ de fls. 171 e 172 e votamos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário e pela manutenção integral da Decisão Recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **180573.0013/01-1**, lavrado contra **FÁBRICA DE BISCOITO TUPY S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$65.596,42**, 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, 12 de novembro de 2002.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

VERBENA MATOS ARAÚJO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO VENCEDOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE – REPR. DA PROFAZ