

**A I N°** - 180573.0013/01-1  
**AUTUADO** - FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A  
**AUTUANTE** - ARISTON ALVES DA SILVA  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNETE** 29.08.02

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0282-01/02**

**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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto em lide, lavrado em 28/09/01, para exigir imposto no valor de R\$ 65.596,42 referente a falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, 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 autuado na defesa apresentada às fls. 60 a 71, afirma que os índices de produtividade de biscoito, que reflete a perda da farinha de trigo, aplicados pelo autuante não corresponde ao real do exercício fiscalizado de 2000, uma vez que as condições se alteram no tempo, e o levantamento de produção elaborado pelo autuante tomou como base um documento de 09/04/96 encaminhado ao DICO-Divisão de Controle e Orientação, encaminhada pelo Sindicato das Indústrias de Trigo, Milho, Mandioca e de Massas Alimentícias e de Biscoito do Estado da Bahia, não tendo porém observado o comentários finais contidos naquele documento sobre perdas de umidade durante o processo de cozimento que varia de 22% a 27%, defeitos de produção, quebras e controle de qualidade que varia de 5% a 10% e variações no peso líquido da embalagem final de 4% a 8%, tendo ainda o referido Sindicato, alertado quanto as variações que podem ocorrer mês a mês e ano.

Assevera que as perdas não podem ser fixas e imutáveis, admitindo variações entre o limite mínimo e máximo no decorrer do ano ou até no próprio mês, conforme documento anexo, não merecendo fé o levantamento elaborado pelo autuante, sem fazer a devida adequação, aplicando índices de 1996 no exercício de 2.000, tendo o autuante considerado utilização de 1,0052 Kg de farinha de trigo na produção de 1 Kg de biscoito doce e de 1.2584 Kg na produção de biscoito salgado.

Justifica que não se pode comparar os índices de produtividade de 1996 com os índices de 2000, uma vez que trata-se de realidade diferente, tendo ocorrido mudança no mix de produção em função da qualidade de procedência da farinha de trigo, principalmente por ter consumido apenas farinha de trigo nacional com menor qualidade, que afeta o rendimento, em detrimento da importação até 1999 de farinha de trigo argentina, que deixou de ser importada em função da maxidesvalorização do dólar em janeiro de 1999, bem como também não pode ser considerado imutável às quebras por transformação, quebra/controle de qualidade e empacotamento baseado em índices de 1996.

Alega cometimento de erros no demonstrativo de movimentação de matéria prima, elaborado pelo autuante, tendo apresentado um demonstrativo reconstituído com base nos índices do impugnante, e que se faz necessário uma revisão da fiscalização para se constatar os equívocos cometidos pelo autuante, inclusive devendo ser considerado os estoques, os índices de perdas diversos. Aduz que inexistem índices de produtividade e perdas fixados por lei, portanto a aplicação dos mesmos constitui arbitramento fora da realidade, sem que o autuante possua esta competência, com ofensa à lei, sem considerar as oscilações dos índices de produtividade.

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, de 09 de abril de 1996, cujos comentários não foram observados pelo autuante.

Alega que o percentual de perdas varia de 31% a 45%, com possibilidade de um pouco mais ou menos, contrário ao praticado pelo autuante de 37% para o biscoito doce e 37,5% para o biscoito salgado, sem respeitar os limites específicos do autuado no ano de 2000.

Inconforma-se com os índices de perdas arbitradas e cita Julgamento do Min. Carlos Mário Veloso do STF, reportando à contribuinte, inscrito como padaria/confeitaria que não possui contabilidade industrial quanto ao levantamento da produção mediante processo extracontábil, e portanto, às perdas em índices superiores ao admitido deve ser analisado e alterado, através de diligência, definindo o índice de perda real que deve ser aplicado ao caso concreto.

Cita decisões do Conselho de Contribuintes nº 101-86.788 em que preconiza a estimativa da saída de produtos acabados com base em elementos concretos, sólidos na estruturação, também restando dúvida quanto às quebras, deve ser apuradas por órgão técnico competente, bem como inaceitável o arbitramento com base nas informações de outras empresas. Concluindo que não pode prevalecer os índices de 1,0052 e 1,2584 aplicado respectivamente aos biscoitos doce e salgados, por não corresponder à realidade em 2000.

Quanto ao mérito:

Afirma que com base no índice efetivo das perdas no exercício de 2000, de 1,1074 para o biscoito doce e de 1,3789 para o biscoito salgado, com base nos anexos 2 e 3 (fls. 74 e 75) reconstituiu as saídas de biscoitos encontrando omissão de saída de 15.073 kg de biscoito doce e de 51.246 kg de biscoito salgado, que alega ser atribuído a margem de erro ou distorção que justificam avaliação por índices médios de estatística, distorcendo totalmente do resultado encontrado pelo autuante que não considerou as observações e ressalvas do Sindicato das Indústrias de Biscoitos quanto a variação de percentual de perda da farinha de trigo entre 31% e 45%, e pede novamente a revisão do lançamento através de diligência, esclarecendo como deve ser realizada para atender ao seu pedido, concluindo por pedir o julgamento pela improcedência.

O autuante presta Informação Fiscal (fl. 77) afirma que a vista das fls. 35 a 48 do PAF, o contribuinte não recolheu nenhum imposto no período fiscalizado, justificando o motivo pelo qual considerou o fato “um absurdo”, tendo recebido por transferência no mês de julho/00, uma grande quantidade de farinha de trigo, com repercussão no crédito, sem que refletisse nas vendas e na variação dos estoques.

Quanto a autuação, alega diante da afirmação que os coeficientes de consumo e índices de perdas, que estas informações foram prestadas pela empresa, por escrito, confirmado pelo Diretor, que os dados continuavam valendo por serem resultantes de trabalho de pesquisa, sempre sujeitos a pequenas variações, e nada informou sobre os dados novos apresentados na defesa, sem nenhum respaldo de algum órgão do setor, com finalidade única de justificar as omissões.

Diz que é contraditória a posição da empresa pois contesta os limites de perda definidos no “documento emitido pelo Sindicato” mas, nos seus cálculos, utiliza índices abaixo de todos eles, sendo que o índice de 45% invocado pela autuada se fosse real inviabilizaria o processo produtivo.

Afirma que analisou os coeficientes de perdas de outras empresas, que estão às fls. 26 e 27 do processo e que foram juntadas quando da autuação, tendo encontrado índice de 29% para os biscoitos salgados.

Salienta que a partir de 1988 com a instalação de novo maquinário, houve melhoria no processo.

Diz que ora o autuado invoca os índices apresentados pelo Sindicato do Setor como modelo, e ao mesmo tempo contesta os mesmos índices de acordo com sua conveniência.

Afirma que o livro de apuração (fls. 36 a 47), apresenta acumulação no período de um saldo credor em torno de R\$ 70.000,00 que contrapondo ao reclamado de R\$ 66.000,00 configura uma posição conservadora em relação ao coeficiente de consumo, e as alegações de defesa são portanto infundadas, irreais perante ao Fisco.

Quanto ao método de apuração do imposto, afirma não se tratar de arbitramento, uma vez que baseou se nas notas fiscais, livros de inventários, preços médios também das notas fiscais e consumo da matéria prima de acordo com os padrões estabelecidos, e não prejudicou o autuado uma vez que nada recolheu de imposto relativo ao período fiscalizado, mantendo saldo credor, e a negação dos índices apresentado pelo Sindicato, ser incoerente e sem fundamento.

Quanto ao mérito, diz que não existe dúvida quanto às saídas de mercadorias sem documento fiscal, da mesma forma à eficácia do levantamento, e que os índices aplicados na simulação apresentada na defesa são irreais, com finalidade de zerar a exigência fiscal, tendo inclusive omitido parte do documento do sindicato do setor quanto a perdas no processo e cálculo final do rendimento, as quais estão apenas nas fls. 24 e 25.

Afirma que diante dos fatos, não vê necessidade de diligência uma vez que os dados foram trabalhados criteriosamente, e o resultado espelha a omissão de saídas, evidenciado pelos indícios do saldo sempre credor, no seu conta corrente do ICMS, e por fim requer a procedência do Auto de Infração.

A Relatora do processo, na Sala das Sessões do CONSEF, em 18/02/02, encaminhou o processo em diligência, solicitando que fiscal estranho ao feito, através de documentos comprobatórios, e informe qual o índice de perda de produção do estabelecimento no ano de 2000, caso seja diferente do das partes apresentadas, elabore novo demonstrativo de débito, dando ciência ao autuante e autuado quanto o que foi solicitado.

O diligente no parecer ASTEC nº 0128/02 (fl. 86 a 90), informa que após intimação e arrecadação de documentos apresentados pelo autuado, comenta que em se tratando de omissão de saída de mercadorias, quanto maior o índice de perda considerado menor será o valor da infração e que tanto o autuante como o autuado, utilizam como parâmetros os índices do Sindicato do Setor, o primeiro utilizado um índice de perda de 37 e 37,5 para respectivamente o biscoito doce e salgado, índice este, mediano entre o mínimo de 31% e máximo de 45%, informado pelo Sindicato do Setor, enquanto o autuado utilizou o índice máximo de 45%, o que culminou em índices diferentes de aproveitamento apresentado pelo autuante de 1,0052 e 1.1074 respectivamente para o biscoito doce e salgado, e o autuado de 1,2584 e 1,3789 respectivamente para biscoitos doce e salgado. Informa ainda que não há controverso quanto ao preço médio.

Afirma que intimou o autuado para que apresentasse comprovação quanto aos percentuais de perdas aplicados na defesa, tendo o autuado apresentado documento acostado ao processo às fls. 97 a 99, em que declara que a escrita e os documentos da empresa não permitem uma indicação pormenorizada dos índices de perdas no processo fabril.

Por fim diz, que por falta de apresentação de novos elementos, só resta julgar o auto com base nas informações contidas no mesmo.

O autuado em atendimento à intimação do diligente, se manifestou às fls. 99 a 100, reafirmando a inexistência de razão para aplicar índice de perda em 2000, superior ao de 1996, e ainda que não mantém controle diário sobre a produção, sendo que o autuante poderia levantar os parâmetros reais com base no processo, ou o limite máximo sugerido pelo sindicato do setor, ou provar outro parâmetro, uma vez que os índices de perdas são variáveis.

O autuado se manifestou às fls. 113 e 114, quanto ao parecer do diligente, afirmando que o mesmo entendeu o cerne da controvérsia, que é a distorção da realidade dos índices, tendo o autuante que adotou um índice mediano entre o mínimo e o máximo indicado pelo sindicato do setor, e que se prosperar arbitrariamente estaria se exigindo o imposto de forma ilegal, fundada em índices incertos, motivo pelo qual requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante manifestou-se quanto ao parecer do diligente às fls. 119 e 120, dizendo que no parecer não foi elaborado novo índice de perdas, nem novo demonstrativo de débito, isto em função do contribuinte não ter apresentado nada de novo, concorda que a utilização dos índices mais altos pelo autuado teve o intuito de reduzir o valor da omissão de saída, porém discorda da afirmação do diligente que utilizou índice mediano entre os percentuais mínimos e máximos, e que de fato os limites mínimos e máximos estabelecidos pelo sindicato tem como base os dados de duas maiores empresas, conforme cópia das fls. 23 a 28 e 101 a 108.

Frisa que os dados utilizados foram os específicos do autuado de 1996, que a Diretoria validou como aplicáveis no ano de 2000, conforme cópias às fls. 24 e 25 e também nas 106 a 108. Alega ainda que a empresa teve oportunidade em duas vezes de apresentar documentos que comprovasse o controverso da autuação, tendo validado os índices de perdas apresentado pelo Sindicato do Setor em 1996, no entanto só na defesa advoga os índices máximos de 45%, índice este que corresponde a quase metade da matéria prima empregada, suficiente para encobrir a

omissão de saída, contrapondo a índices do concorrente que situam-se em torno de 25%, e estes indícios comprovam o não recolhimento de imposto no exercício de 2000, anexando às fls. 123 a 134 do PAF, as cópias das DMA de janeiro a dezembro de 2000 em que o autuado manteve saldo credor em todo período, motivo pelo qual requer a procedência do Auto de Infração.

O Patrono do autuado, se manifestou às fls. 140 a 141, afirmando que o autuante confirma ter utilizado índices defasados, não se conformando por não ter considerado os índices máximos de perdas, tendo de fato arbitrado e que a diligência confirma o erro do autuante, que não pode prevalecer diante dos argumentos de perda da produtividade decorrente da aquisição mais recente de matéria prima de baixa qualidade.

## **VOTO**

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 será adicionado, insumos e abatidos 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **180573.0013/01-1**, lavrado contra **FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY S/A**, devendo ser intimado o autuado 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2002.

CLARICE ANIZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR