

**A. I. Nº** - 279462.0014/02-8  
**AUTUADO** - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉS FINOS LTDA.  
**AUTUANTE** - NILDA BARRETO DE SANTANA  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 19/05/2003

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0167-03/03**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Refeitos, mediante diligência, os cálculos da autuação, remanescem diferenças tanto de entradas como de saídas, no mesmo exercício. A tributação nesse caso deve recair sobre a diferença de maior expressão monetária, a de saídas. Foi retificado o levantamento fiscal, reduzindo-se o débito originalmente apontado. b) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Deve-se exigir o pagamento do imposto, por substituição tributária, nas saídas de mercadorias que deixaram de ser oferecidas à tributação. Infração caracterizada. c) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Foi retificado o levantamento fiscal, reduzindo-se o débito originalmente apontado. Este órgão julgador não tem competência para apreciar a inconstitucionalidade da legislação estadual e nem para reduzir multa por infração principal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Não acatado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 30/09/02, para exigir o ICMS no valor de R\$21.792,24, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis 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. Foi constatada a saída de 40.273 Kg de café torrado/moído sem documentação fiscal - exercício de 1998;

2. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do imposto, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, 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 referente à saída de 40.273 Kg de café torrado/moído sem documentação fiscal – exercício de 1998;
3. Falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado. Procedeu à aquisição de 13.075 Kg de café em grãos sem a devida documentação fiscal – exercício de 1999.

O autuado apresentou defesa, através de advogado legalmente habilitado (fls. 182 a 197), contestando, preliminarmente, “os percentuais da penalidade pelo suposto inadimplemento da obrigação tributária pelo fisco baiano que montam índices acima de 100% sobre o valor do imposto”, o que se configura num “confisco tributário ou agiotagem tributária”. Transcreve a lição de alguns juristas, algumas decisões do Supremo Tribunal Federal e requer, caso venha a sucumbir na presente demanda, a redução do total das penalidades (multa de mora e acréscimos moratórios) para 2% do imposto devido, alertando que tal requerimento tem como base legal a proibição constitucional de confisco (CF, art. 150, IV) e a graduação da penalidade prevista no artigo 112, inciso IV, do CTN, jamais na Lei nº 9.298/96, que foi citada apenas e tão somente para reforçar seus argumentos.

No mérito, alega que comercializa seu produto através da “venda ambulante” e, no levantamento fiscal, a autuante não demonstrou a saída e o retorno do café entre a produção e o veículo, o que era imprescindível, uma vez que se trata de auditoria com base na entrada e saída de café. Argumenta, ainda, que o percentual de quebra atribuído pela autuante foi fixo (20%), mas que, em realidade, varia de 20% a 30%.

Solicita a realização de “minuciosa perícia” para “se definir, pela média, quanto se atribuirá de perda na transformação de café cru para moído.

A final, protesta por todos os meios de prova em direito permitidos, pede a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, “pela ausência de provas sólidas do fato acusador” ou, em não entendendo dessa forma este órgão julgador, a redução das penalidades (multa e acréscimo moratório) para 1% sobre o valor do imposto.

A autuante, em sua informação fiscal (fls. 200 e 201), aduz que apurou, no levantamento quantitativo, omissão de saídas de produto acabado (40.273 Kg de café torrado/moído) e omissão de entradas de matéria prima (13.075 Kg de café cru), conforme demonstrado nas planilhas anexas. Quanto à perda no processo produtivo, afirma que o percentual de 20% é o maior percentual de perdas declarado pelas indústrias de torrefação (conforme o documento de fls. 93 e 94) e aceito, há muito tempo, pelo fisco estadual.

Acrescenta que não relacionou as notas fiscais de remessa para venda em veículo, e seus respectivos retornos, porque, em tais operações, os documentos fiscais emitidos não correspondem a efetivas saídas ou entradas de mercadorias tributadas, pois conforme a legislação em vigor, todo o imposto destacado nesses documentos fiscais é estornado na escrituração do contribuinte. Diz que somente quando a empresa comercializa seus produtos, é que ela emite a nota fiscal de saída, destacando o

ICMS devido na operação e lançando-o na escrituração fiscal, e que o não lançamento de tais documentos, no levantamento fiscal, em nada prejudica o contribuinte.

Finaliza aduzindo que o autuado não apresentou nenhuma prova que pudesse modificar o montante do imposto lançado no presente processo e os percentuais de multa indicados são aqueles estabelecidos em lei, não lhe competindo a apreciação de sua justeza.

O autuado se manifestou novamente (fls. 205 a 207) aduzindo, em relação ao exercício de 1998, que o preço avaliado pela autuante para seu estoque, de R\$5,30 por Kg de café torrado moído, além de inexequível e absurdo, está em total discrepância com o artigo 238, inciso II, do Decreto Federal nº 1.041/94, que determina que, se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do artigo 236, os estoques de produtos acabados deverão ser avaliados em 70% do maior preço de venda no período-base, o que importaria no valor de R\$2,98 por Kg.

Quanto ao exercício de 1999, alega que o total de 10.640 Kg de café torrado/moído que supostamente ingressaram em seu estabelecimento sem nota fiscal, pelo critério matemático usado pela autuante está totalmente equivocado e pede a nulidade da autuação.

A final, requer “a participação de perito/auditor dessa Secretaria para reavaliação de cálculos e avaliação da perda efetiva na transformação CAFÉ CRU/TORRADO MOÍDO”.

Tendo em vista os equívocos detectados no levantamento fiscal, esta 3ª JJF decidiu converter o PAF em diligência à autuante (fls. 213 e 214) para que comprovasse o real percentual de perdas no processo produtivo do autuado e, com base em tal percentagem, refizesse todo o levantamento quantitativo de estoques, incluindo as notas fiscais de remessas para vendas em veículos e os respectivos retornos, inclusive com a retificação dos preços médios unitários, consoante o disposto na Portaria nº 445/98.

A autuante, em atendimento à solicitação (fls. 216 a 220), apresentou o resultado de seu trabalho nos seguintes termos:

1. o percentual máximo de perdas no processo de torrefação de café é de 20%, conforme consta na publicação que acostou às fls. 93 e 94, que se trata de uma matéria retirada, à época, do “Manual de Conhecimentos – Café do Estado de São Paulo”, que é o Estado que concentra a maior parte das indústrias de torrefação;
2. o mesmo percentual máximo de 20% é aceito pelo fisco do Estado da Bahia, consoante o “Manual do Café”, publicado pela GECEX - Gerência de Comércio Exterior – (fls. 222 e 223), o qual está disponível para consulta no *site* da SEFAZ/BA;
3. apesar de o contribuinte ter apresentado, em 17/09/02, declaração afirmando que o percentual de perdas era de 30%, este não foi considerado, pois a perda no processo produtivo de café torrado/moído varia de 14% a 20%, conforme o tipo de torrefação utilizado pela indústria;
4. quanto à inclusão das notas fiscais de remessa para vendas em veículo, e seus respectivos retornos, apresenta as seguintes considerações:
  - 4.1 durante a ação fiscal, verificou que o contribuinte utiliza diversas séries de notas fiscais de saídas de mercadorias e que a série-1 é utilizada apenas para remessa e retorno de mercadorias e para a venda direta à EBAL – Empresa Baiana de Alimentos S/A, sendo esta o único cliente de venda direta do autuado;
  - 4.2 todos os demais clientes do sujeito passivo são atendidos pelo sistema de vendas em veículos (venda porta a porta), no qual o contribuinte utiliza as demais séries de notas fiscais, de acordo com a área de vendas determinada para cada empregado;

- 4.3 no livro Registro de Inventário (fls. 100 a 103), a empresa escriturou as quantidades de mercadorias existentes em estoque no estabelecimento e não houve nenhuma informação de que algum produto estivesse em trânsito, o que significa dizer que não havia veículos portando mercadorias;
- 4.4 ciente de que toda mercadoria remetida para veículo que não for vendida deve retornar ao estabelecimento, entende que a exclusão desse tipo de operação do levantamento de estoques em nada prejudica a contagem física, pois, se existir alguma omissão de saídas, ela é perfeitamente detectável através do levantamento das saídas por desincorporação física do estabelecimento, uma vez que o veículo é considerado apenas uma extensão e, conseqüentemente, não se considera a remessa para veículo uma efetiva saída de mercadorias;
- 4.5 assim, se os estoques inicial e final de mercadorias em trânsito (remessa para venda em veículo) apresentam zero como resultado, significa dizer que “toda a mercadoria que não constar no estoque físico do estabelecimento, ou foi devolvida, ou foi vendida, pois não consta outro tipo de operação escriturada nos livros”;
- 4.6 realizando o levantamento quantitativo de entradas de mercadorias por compras e devolução e de saídas de mercadorias por vendas e devolução (já que no período não houve outro tipo de operação), é perfeitamente possível apurar se houve ou não omissões de saídas de tais mercadorias, seja por meio de vendas em veículos ou através da venda direta no estabelecimento;
5. esclarece que a Margem de Valor Agregado (MVA) adotada para o cálculo do imposto por substituição tributária foi de 10%, conforme o artigo 353, inciso II, item 10 e Anexo 88, item 11, do RICMS/97;
6. e finalmente, retifica os preços médios unitários dos produtos relacionados na autuação – café torrado e moído -, para R\$4,33 e R\$5,38, nos exercícios de 1998 e 1999 respectivamente, apontando os valores a seguir:

Exercício	Mercadoria	Omissão de Saídas	Preço Unitário	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS Normal	ICMS Substituto
1998	Café torrado/moído	15.302 Kg	4,33	66.257,66	7%	4.638,04	463,80
1999	Café torrado/moído	46.033 Kg	5,38	247.657,54	7%	17.336,03	1.733,60
TOTAIS						21.974,07	2.197,40

O autuado foi intimado do resultado da diligência (fl. 299) para que se pronunciasse no prazo de 30 dias, mas não mais se manifestou nos autos.

## VOTO

Inicialmente, deve-se ressaltar que as penalidades indicadas neste Auto de Infração (multa e acréscimos tributários) são aquelas previstas na legislação em vigor (artigo 42, inciso II, alínea “e” e inciso III, da Lei nº 7.014/96 e artigos 100 a 103 da Lei nº 3.956/81), não competindo a este órgão julgador a declaração de sua inconstitucionalidade, a teor do artigo 167, I, do RPAF/99.

Deixo de acatar o pedido de realização de diligência ou perícia a fiscal estranho ao feito, formulado pelo autuado, considerando que a própria autuante retificou os equívocos cometidos em seu levantamento fiscal e o contribuinte não apontou nenhum erro material em seu trabalho. Além disso, não foi devidamente fundamentada a necessidade de efetivação da diligência e constam dos autos os elementos necessários à formação de minha convicção, consoante o disposto nos artigos 145 e 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS que deixou de ser recolhido, o qual foi apurado em levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, numa empresa torrefadora de café, nos exercícios de 1998 e 1999.

O autuado impugnou o lançamento sob a alegação de que a autuante teria adotado um percentual fixo de perdas no processo produtivo quando, na verdade, há uma variação de 20% a 30% nas referidas perdas. A autuante, por outro lado, argumentou que 20% é o percentual máximo admitido pelas indústrias do setor, conforme a publicação acostada às fls. 93 e 94. Ademais, acrescenta que é o maior percentual admitido pela SEFAZ/BA, consoante o Manual do Café, publicação elaborada pela Gerência de Comércio Exterior e juntada às fls. 222 e 223 do PAF.

Analisando o primeiro documento acima mencionado (fls. 93 e 94), constata-se que se trata de uma publicação voltada para os contribuintes do setor de torrefação de café, localizados no Estado de São Paulo, que demonstra os tipos de café existentes, os métodos de torrefação de café, o processo produtivo e as perdas nele ocorridas, dentre outros assuntos. Finaliza apresentando os seguintes índices: “na torração clara o café perde de 14% a 16% em peso; na torração média o café perde de 16% a 18% em peso; na torração escura o café perde de 18% a 20% em peso”. Por outro lado, o Manual do Café (fls. 222 e 223) é um documento elaborado pela própria Secretaria da Fazenda deste Estado que apresenta a seguinte conclusão: na indústria de café solúvel a torração utilizada é a clara pois permite uma extração maior de substâncias solúveis; as torrações média e escura são utilizadas no preparo de café caseiro. Em média perde-se de 14% a 16% de peso na torração clara, 16% a 18% na torração média e 18% a 20% na torração escura”.

Dessa forma, entendo que o percentual adotado no procedimento fiscal encontra amparo, uma vez que é reconhecido pelo setor industrial de torrefação de café e é adotado há bastante tempo pela Secretaria da Fazenda. Ressalte-se, por oportuno, que a autuante adotou o percentual máximo de perdas admitido pelo fisco, conforme indicado no Manual de Procedimento da GECEX, o que certamente beneficiou o contribuinte.

Observe-se, ainda, que o sujeito passivo não apresentou o percentual de perdas específico de seu processo produtivo, mas uma variação de 20% a 30%, limitando-se a pedir a realização de “minuciosa perícia” para “se definir, pela média, quanto se atribuirá de perda na transformação de café cru para moído”.

O contribuinte alegou, ainda, que a autuante não incluiu, no levantamento quantitativo, a movimentação de mercadorias ocorrida nas vendas em veículo, argumento rebatido pela autuante, ao afirmar que os documentos fiscais emitidos, em tais operações, não correspondem a efetivas saídas ou entradas de mercadorias tributadas, pois conforme a legislação em vigor todo o imposto destacado em tais documentos fiscais é estornado na escrituração do contribuinte. Diz que somente quando a empresa comercializa seus produtos é que ela emite a nota fiscal de saída, destacando o ICMS devido na operação e registrando-o na escrituração e que o não lançamento de tais documentos, no levantamento fiscal, em nada prejudicou o contribuinte.

O RICMS/97 disciplina as vendas realizadas fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículos, em seus artigos 417 e 418, os quais determinam, de maneira resumida, o seguinte:

1. o contribuinte emitirá Nota Fiscal de remessa para acompanhar as mercadorias no seu transporte até o veículo, devendo ser feita, em seu corpo, a indicação dos números e da série dos impressos de Notas Fiscais a serem emitidas por ocasião da venda das mercadorias;
2. ao efetuar vendas fora do estabelecimento, por ocasião da entrega ao adquirente, será emitida Nota Fiscal para acobertar o seu trânsito;
3. por ocasião do retorno das mercadorias do veículo, o contribuinte deverá emitir Nota Fiscal (entrada) para reposição, no estoque, das mercadorias não vendidas;
4. relativamente a cada remessa para o veículo, deverão ser arquivadas, para exibição ao fisco, a 1ª via da Nota Fiscal de remessa e a 1ª via da Nota Fiscal de retorno.

Sendo assim, efetivamente, as notas fiscais de remessa e retorno para o veículo, conforme ressaltado pela autuante, podem ser desconsideradas do levantamento quantitativo de estoques, sem nenhum prejuízo para o contribuinte, tendo em vista que, do confronto entre os documentos fiscais emitidos em cada operação (Nota Fiscal de Remessa para Veículo, Nota Fiscal de Retorno e Nota Fiscal da Venda em Veículo), somente interessará ao fisco a saída efetiva (física) das mercadorias acobertada pela Nota Fiscal emitida em cada venda realizada no veículo.

Quanto aos preços unitários do café torrado e moído, mercadoria objeto do levantamento de estoques, foram retificados pela autuante, após solicitação desta 3ª JJF, consoante a orientação contida no inciso II do artigo 60, do RICMS/97 e na Portaria nº 445/98, isto é, com base nos preços médios de entradas ou saídas da mercadoria no último mês em que foi adquirida ou vendida, conforme o caso, no exercício fiscalizado. Ressalte-se que, mesmo tendo sido reaberto o prazo de defesa de 30 dias, o sujeito passivo não se pronunciou sobre os novos demonstrativos elaborados pela autuante e, portanto, considero-os corretos.

Não obstante isso, constata-se que foi exigido, originalmente no lançamento, o ICMS em decorrência de levantamento quantitativo de estoques:

1. por omissão de saídas de mercadorias, real ou presumida, no valor de R\$14.941,28, no exercício de 1998, e de R\$5.356,83, no exercício de 1999 (infrações 1 e 3), totalizando o débito em R\$20.298,11;
2. por falta de retenção do imposto, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, no valor de R\$1.494,13, apenas no exercício de 1998 (infração 2).

Com as retificações procedidas pela autuante (fl. 224), o débito exigido foi alterado para o seguinte:

1. por omissão de saídas de mercadorias, real ou presumida, no valor de R\$4.638,04, no exercício de 1998, e de R\$17.336,03, no exercício de 1999 (infrações 1 e 3), totalizando o débito em R\$21.974,07;
2. por falta de retenção do imposto, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, no valor de R\$463,80, no exercício de 1998 e de R\$1.733,60, no exercício de 1999 (infração 2), totalizando o montante de R\$2.197,40.

Tendo em vista que, de acordo com o artigo 156, do RPAF/99, não pode haver agravamento da infração, entendo que deve ser reclamado o ICMS da forma a seguir demonstrada, representando à autoridade competente para que determine a realização de nova ação fiscal para exigir a diferença do imposto devido à Fazenda Pública Estadual:

Infração	Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo R\$	Alíquota (%)	Multa (%)	Débito R\$
1	31/12/98	09/01/99	27.282,59	17%	70%	4.638,04
2	31/12/98	09/01/99	8.789,00	17%	60%	463,80
3	31/12/99	09/01/00	31.510,76	17%	70%	5.356,83
TOTAL DO DÉBITO						10.458,67

Por fim, ressalto que este órgão julgador não tem a competência legal para reduzir a multa por infração principal para 2%, como requerido pelo sujeito passivo, razão pela qual deve ser indeferido o pedido.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279462.0014/02-8**, lavrado contra **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉS FINOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$10.458,67**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60% sobre R\$463,80 e 70% sobre R\$9.994,87, previstas no art. 42, II, “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA