

A. I. Nº - 232943.0003/11-9  
AUTUADO - MATOS GAMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - REGINALDO CAVALCANTE COELHO  
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA  
INTERNET - 13. 06. 2012

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0125-01/12**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada, pelo contribuinte, a origem dos recursos. Efetuada correção no cálculo do valor devido. Afastadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 08/06/11, exige ICMS no valor de R\$14.628,76, mais multa de 70%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias no exercício de 2006, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício.

O autuado apresentou defesa (fls. 110 a 118) e, preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento, argumentando que a infração que lhe foi imputada não ocorreu e que as diferenças apuradas foram decorrentes de erros e falhas existentes no levantamento. Diz que o procedimento fiscal é incompatível com o espírito da legislação e contraria os princípios do bom-senso e da equidade.

Após transcrever dispositivos da Portaria 445/98, salienta que o levantamento quantitativo de estoque em questão foi realizado em uma empresa comercial e industrial e, portanto, deveriam ter sido observadas variáveis que lhe são peculiares, já que nas empresas industriais os produtos vendidos não apresentam as correspondentes aquisições, haja vista que são resultantes da transformação das matérias-primas, mas os insumos utilizados em sua elaboração.

Assinala que o autuante levantou as entradas das matérias-primas (milho em grãos), no total de 18.070 sacos de 60 kg, encontrando, em seguida, as seguintes quantidades: Farelo de milho, 6.919 sacos de 30 kg; Fubá de milho, 9.990 fardos de 10 kg; Incamilho, 37.394 fardos de 15 kg; Flocão de milho, 16.106 fardos de 15 kg; Canjica amarela, 2.598 fardos de 10 kg; Flocão de milho, 1.304 fardos de 10 kg; Fubá fino, 277 fardos de 10 kg e encontrou diretamente um total de 19.125 sacos de 60 kg,

apurando uma omissão de entrada de 1.125 sacos de 60 kg, sem observar que estas são acrescidas de insumos no processo produtivo.

Diz ser óbvio que utilizando essa fórmula, sem nenhum fundamento técnico, seria favorável ao levantamento do autuante e encontraria as supostas omissões de entradas de milho em grãos, contudo, os cálculos não refletem aspecto subjetivo da fiscalização.

Aduz que foi lançado no demonstrativo o estoque inicial dos produtos acabados, somando as aquisições (que diz serem inexistentes, uma vez que são produtos finais saídos de sua linha de produção), deduzindo as saídas e o estoque final. Ressalta que, num passe de mágica, foram produzidas as supostas omissões de entradas, como diz ser o caso da pipoca Incamilho.

Sustenta que a forma de apuração dos estoques utilizada pelo autuante é despropositada, chegando a ponto de realizar levantamento considerando estoque inicial da matéria-prima, aquisições, saídas e estoque final.

Citando, como exemplo, o produto Pipoca Incamilho, explica que esse produto é resultante do processamento do Milho Alho. Diz que o autuante apurou uma omissão de entradas de 1.704 fardos, no valor comercial fora da realidade de R\$ 34.080,00. Ressalta que não existem entradas de Pipoca Incamilho, que é produzido pelo autuado, nem saídas da matéria-prima Milho Alho. Conclui que, no demonstrativo do autuante, a Pipoca Incamilho está como se fosse um produto não derivado do Milho Alho, o que diz constituir uma distorção do levantamento.

Ressalta que essa situação se repetiu com todos os produtos auditados, especialmente com Milho em grãos, em relação ao qual o autuante elaborou um demonstrativo do processamento utilizando a sua própria matemática. Diz que o autuante esqueceu ou não entendeu como é feito o processamento industrial, pois, como existem cozimento e aplicação de insumos, não é possível se falar na suposta omissão de entrada de 1.125 sacos de 60 kg de Milho em grãos, com a base de cálculo de R\$ 34.717,50.

Discorda do cálculo apresentado pelo autuante, visto que, na fórmula utilizada, de um processamento de 18.070 sacos de 60 kg de Milho em grãos foi gerada uma produção de 19.125 sacos de 60 kg de Milho em grãos, ou seja, 67.533 kg (valor empiricamente encontrado por ele), correspondente a uma omissão de entradas de 1.125 sacos de 60 kg de Milho em grão.

Realça que diante de tantas distorções nos valores encontrados no levantamento, seria interessante a emissão de um parecer técnico, a fim de que se dirima qualquer dúvida sobre o processo industrial completamente distorcido pelo autuante, pois não há como concordar com as supostas omissões de 1.704 fardos de Pipoca Incamilho, no valor de R\$ 34.080,00.

Assinala que foi utilizada auditoria aplicável a empresa comercial e, como se trata de empresa industrial que opera com a elaboração de alimentos utilizando-se de matéria-prima e insumos, o trabalho realizado não tem nenhuma aplicação e mostra-se completamente equivocado. Aduz que o autuante não procurou se inteirar do processo produtivo da empresa, tendo em vista que o procedimento a ser realizado em empresa industrial é diferente do que se dá em empresa comercial, não podendo o método e as conclusões aplicáveis a uma ser estendidos a outra.

Salienta que, por estas razões de ordem fática, espera que o Auto de Infração seja plenamente considerado improcedente, visto que a realidade operada não está refletida no levantamento realizado pelo autuante.

Diz que, do ponto de vista jurídico, deve-se igualmente dar relevância à forma procedural utilizada pelo autuante, que destoa da previsão legal. Diz que, embora a Portaria nº 455/98 cuide de Auditoria de estoques em empresas comerciais e industriais, devem ser observados os cuidados quanto ao tipo de mercadoria, medidas, espécie, dentre outros, devendo-se observar quais as matérias-primas e insumos compõem o produto final, bem como a existência de perdas no processo produtivo. Frisa que este Conselho já se deparou com situação semelhante quando do julgamento do Auto de Infração 206951.008/99-0, Acórdão JJF 2058/0, cujo teor reproduziu.

Observa que, segundo esse citado Acórdão, não é possível se efetuar auditoria de estoques em estabelecimento industrial utilizando os mesmos instrumentos aplicáveis a estabelecimento comercial, descabendo maiores comentários sobre a aplicabilidade desse entendimento ao caso em comento. Diz que não deve prevalecer uma autuação que não segue o rito procedural e não observa as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Reitera que, se houver necessidade de maiores provas, as mesmas deverão ser deferidas pelo órgão julgador.

Sustenta que como foi exaustivamente demonstrado, não há como prosperar a presente autuação, mesmo porque, além das falhas existentes, apontadas no levantamento quantitativo, o autuante não separou os produtos que têm a base de cálculo reduzida, conforme demonstrativo anexo de Auditoria de Estoques referente ao exercício de 2006 elaborado pelo autuante, agindo, assim, em desconformidade com o que determina a legislação do ICMS em vigor, além de cometer os mesmos erros apontados no Auto de Infração nº 232943.0008/09-9, julgado nulo por este CONSEF.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a sua improcedência.

O autuante presta a informação fiscal (fls. 122 e 123) e, inicialmente, explica que o Auto de Infração nº 232943.0008/09-9, lavrado em 24/08/09, foi julgado nulo porque foi erroneamente lavrado como se o autuado fosse uma empresa comercial. Diz que, em atendimento à recomendação do CONSEF, foi refeita a ação fiscal e lavrado o presente Auto de Infração.

Afirma que o autuado foi intimado a prestar informações sobre os produtos industrializados, bem como fornecer uma descrição sucinta do processo produtivo. Assevera que, dessa forma, estava iniciada uma fiscalização voltada a estabelecimento industrial, de acordo com o que preceitua a Portaria nº 445/98. Menciona que foram efetuadas as devidas conversões, contemplando as perdas e transformações, conforme os demonstrativos de fls. 12, 13 e 14. Ressalta que, assim, é descabido o argumento defensivo de que lhe fora aplicado um roteiro de auditoria fiscal cabível apenas às empresas comerciais.

Após apreciação em pauta suplementar, decidiu a 1ª JJF converter o processo em diligência à INFRAZ Itabuna, para que o autuante atendesse as seguintes solicitações: a) que o demonstrativo de fls. 10/11, quanto às omissões de entradas, fosse subdividido em dois: um com os produtos adquiridos de terceiros; e outro com os produtos fabricados pelo autuado; b) informe se na fabricação de Canjica Branca, Pipoca Incamilho e Trigo p/Kibe há agregação de insumos e, caso positivo, informar quais são esses insumos, bem como explicar se eles foram ou não considerados no levantamento quantitativo de estoque; c) que fossem acostados aos autos os demonstrativos da apuração dos preços unitários médios.

A diligência foi atendida, fls. 131 e 132, tendo sido elaborados os demonstrativos de fls. 133 e 134 (referentes à subdivisão do demonstrativo de fls. 10/11) e o demonstrativo da apuração do preço unitário médio (fls. 135 a 142).

Diz que, intimado a prestar informações sobre o seu processo industrial (fl. 7), o autuado prestou as informações de fls. 8 e 9. Afirma que, com base nessas informações, foram movimentados os seus estoques de matérias-primas e de produtos acabados, chegando-se, assim, às omissões descritas no Auto de Infração em comento.

Explica que, conforme imagens colhidas no *site* da empresa ([www.incamilho.com.br](http://www.incamilho.com.br)), os produtos fabricados pelo autuado são obtidos por meio de processos simples de beneficiamento, moagem dos grãos e embalagens. Afirma que, mesmo que sejam adicionados alguns insumos, tais como sal ou conservantes, eles seriam em quantidade insuficiente para aumentar tão substancialmente os seus volumes. Sugere que, caso o autuado discordar dessa afirmação sobre o seu processo fabril, seja o defensor intimado a apresentar laudo técnico acerca da composição de seus produtos, uma vez que na embalagem dos referidos produtos não consta a adição de outros insumos.

O autuado foi notificado acerca do resultado da diligência, fls. 146 e 147, porém não se pronunciou e, assim, o processo foi encaminhado ao CONSEF para julgamento.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe exige ICMS, no valor de R\$ 14.628,76, decorrente de omissão de operações de entradas de mercadorias apurado por levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, no exercício fechado de 2006.

Inicialmente, no que concerne à arguição de nulidade, não vejo como prosperar a pretensão defensiva, uma vez que o lançamento de ofício foi realizado em conformidade com o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF-BA, estando claramente descrita a infração, o infrator e a base de cálculo, existindo, portanto, segurança quanto à imputação e quanto ao valor lançado. O autuado teve acesso a todas as planilhas e demonstrativos elaborados pelo autuante, tendo apresentado defesa que aborda os diversos aspectos da autuação, exercendo, assim, o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Não vislumbro qualquer vício ou falha capaz de inquinar de nulidade o presente lançamento tributário, incorrendo, portanto, quaisquer das hipóteses de nulidade prevista no art. 18 do RPAF-BA.

Indefiro a solicitação de perícia requisitada, pois o deslinde da questão não depende de conhecimento específico de técnico. Ademais, o processo foi convertido em diligência, quando esta Junta de Julgamento considerou tal providência necessária.

Adentando no mérito, observo que o presente lançamento tributário trata de refazimento da ação fiscal que originou o Auto de Infração 232943.0008/09-9, lavrado em 24/08/2009, que fora julgado nulo por este CONSEF, com a recomendação de que fosse refeito o procedimento fiscal. A razão dessa nulidade foi a inadequação do tipo de levantamento quantitativo de estoque realizado, pois o autuado era uma indústria e, no entanto, foi desenvolvida uma ação fiscal como se tratasse de um estabelecimento comercial.

No refazimento da ação fiscal, conforme as intimações de fls. 6 e 7, o autuante solicitou que o autuado, além dos livros e documentos fiscais, apresentasse a relação dos produtos fabricados, os relatórios de produção e consumo, bem como informações acerca do processo fabril, das perdas e dos rendimentos observados na industrialização dos produtos fabricados pelo fiscalizado.

Os demonstrativos acostados ao processo mostram que o autuante efetuou as conversões das unidades dos produtos abarcados pelo levantamento quantitativo de estoques, considerando as perdas informadas pelo próprio defendente. Todavia, observo que o resultado do levantamento quantitativo carece de retificações, pois foram apuradas omissões de entradas de produtos que são fabricados pelo próprio autuado, não foram considerados os insumos agregados às matérias-primas e não consta nos autos o demonstrativo do cálculo do preço unitário médio.

Visando corrigir essas falhas existentes no levantamento quantitativo, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ Itabuna, tendo o autuante segregado o demonstrativo de fls. 10/11 em dois: um com as omissões de entradas de produtos fabricados pelo autuado, isto é, com os produtos que o autuado não adquire de terceiros; outro, com as omissões de entradas de produtos que são adquiridos de terceiros. Também foi elaborado o demonstrativo dos preços unitários médios, bem como foi informado que no processo fabril não havia adição significativa de insumos.

O autuado foi notificado acerca do resultado da diligência, porém não se pronunciou. Interpreto esse silêncio do contribuinte como um acolhimento, tácito, da diligência realizada.

Conforme o demonstrativo de fls. 10/11, no levantamento foram apuradas omissões de entradas, com base de cálculo no valor total de R\$ 86.051,50, dos seguintes produtos: Canjica Branca, Trigo para Kibe, Pipoca Incamilho e Milho em Grãos.

Tomando por base o resultado da diligência, fl. 134, restou comprovado que os produtos Canjica Branca, Trigo para Kibe, Pipoca Incamilho, com base de cálculo no valor total de R\$ 51.334,00, são fabricados pelo autuado, ou seja, esses produtos não são adquiridos de terceiros.

Tendo em vista que o autuado não adquire esses produtos de terceiros, mas apenas os fabrica, não há como, com base na auditoria fiscal realizada, acusá-lo de ter omitido operações de entradas

desses referidos produtos. Dessa forma, a autuação não subsiste quanto a esses produtos e, em consequência, ficam excluídos da exigência fiscal os débitos correspondentes, cuja base de cálculo importa em R\$ 51.334,00, conforme o demonstrativo de fl. 134.

Quanto à omissão de entrada de Milho em Grãos, a exigência fiscal subsiste, pois, conforme o demonstrativo de fl. 14, foram processados 1.084.227 kg de Milho em Grãos e, no entanto, o total efetivamente aplicado no processo produtivo foi de 1.151.760 kg. Assim, fica evidenciada uma omissão de entrada de 67.533 kg de Milho em Grãos, ou seja, 1.125 sacos de 60 kg, que multiplicado pelo valor unitário de R\$ 30,86, resulta em uma base de cálculo de R\$ 34.717,50, que à alíquota de 17%, gera o ICMS devido de R\$ 5.901,97.

O autuado alega que não foi considerada a redução de base de cálculo, porém esse argumento defensivo não se sustenta, pois se trata de operações realizadas sem a emissão de documentação fiscal e, portanto, sem o alegado benefício fiscal.

Os argumentos defensivos atinentes aos insumos perdem razão de ser uma vez que os produtos fabricados pelo autuado foram excluídos da exigência fiscal.

Em face ao acima exposto, após a correção atinente aos produtos fabricados pelo autuado, ainda subsistem omissões tanto de entradas como de saídas, apuradas por meio de levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas. Dessa forma, é devido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 5.901,97.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232943.0003/11-9, lavrado contra **MATOS GAMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.901,97**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de maio de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR