

A. I. Nº - 269139.0004/01-7
AUTUADO - MILKLY INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
AUTUANTE - JOSÉ ELMANO TAVARES LINS
ORIGEM - INFAZ SANTO ANTONIO DE JESUS
INTERNETE -16.07.02

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0223-01/02

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As diferenças das quantidades de saídas de mercadorias apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques constituem comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Aplicada a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.826/00 (leite em pó). Infração parcialmente subsistente. Rejeitadas as preliminares argüidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/01, reclama ICMS no valor de R\$276.251,23, em razão da falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, ou seja, o das saídas tributáveis (01/01/01 a 04/05/01).

O autuado, por representante legalmente constituído (fls. 42 a 63), afirmou, inicialmente, que o Auto de Infração não merecia prosperar, pois eivado de inúmeros vícios, que o tornaram insubsistente, além de, no mérito não subsistir a uma análise mais aprofundada, conforme as razões que aduziu.

Diz que ao acusá-lo da falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, logo de início, o autuante, de forma inadvertida, desconsiderou o Decreto nº 7.826 de 21/07/00, que reduz em 58,825% a base de cálculo do ICMS nas operações de saídas internas de leite de gado do tipo “LEITE EM PÓ”, “LEITE PASTEURIZADO TIPO A” e “LEITE PASTEURIZADO TIPO B”, em conseqüência reduz sua alíquota de 17% para de 7%. Só este fato, aumentou o valor da autuação na ordem de R\$162.500,73. Além disso, também houve desobediência ao art. 487 do RICMS/97, que determina a reduzida de 50% da base de calculo do imposto nas operações de saídas internas de leite efetuada por estabelecimento industrial ou atacadista, com destino a estabelecimento varejista ou a consumidor final do leite pasteurizado tipo especial com 3,20% de gordura e do leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com até 2% de gordura.

Prosseguiu, afirmando que o Auto de Infração é nulo de pleno, vez que o levantamento fiscal foi realizado de forma errônea e inaceitável. Explicou: adquire como matéria prima matricial os chamados “LEITE EM PÓ INTEGRAL” e o “LEITE EM PÓ MODIFICADO” para produzir os leites

“LEITE PIONEIRO”, “LEITE BIG”, LEITE KIVALLE”, “MUULEITE” e “MILKLY”. O autuante elegeu como matéria prima os citados produtos acabados, conforme pode-se detectar pelos documentos anexados aos autos, o que tornou a ação fiscal nula de pleno direito, com fulcro na regra do art. 145 do Código Civil.

Em seguida, passou a analisar a Portaria nº 445/98. Entendeu que embora aquele instrumento legal determine que sejam realizados levantamento em aberto de estoques de mercadorias com criterioso rigor na quantificação das mercadorias, bem como com a contagem dos estoques na presença do contribuinte, e que sendo as omissões de entradas de mercadorias consideradas como presunção de ocorrência de operações tributáveis de saídas anteriores sem emissão do respectivo documento fiscal, ela é “primária e leviana”, editada sem o devido embasamento legal. Tanto que bifurca sua orientação ao prevê que “caso o sujeito passivo venha a elidir a presunção por qualquer meio de prova, prevalecerá a autuação relativamente ao descumprimento de obrigação acessória, pela falta de registro de documentos relativos a entrada de mercadorias no estabelecimento, caso haja nos autos elementos capazes de caracterizar esse cometimento (RICMS/97, art. 915, IX ou XI).”

Continuou, agora se apegando ao fato de que como o autuante na descrição da infração utilizou a expressão “FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS EM VALOR INFERIOR AO DAS SAÍDAS”, cometeu dois erros:

- 1) a redação do § 1º do art. 60 do RICMS/97 foi modificada pela Alteração nº 10 (Decreto nº 7.490, de 30/12/98), que substituiu a expressão: “NÃO CONTABILIZADOS”, por “NÃO REGISTRADOS”. Assim, as diferenças ditas apuradas não foram declaradas não registradas, contrariando e afrontando os parâmetros do Decreto nº 7.490/98;
- 2) e, se a fundamentação foi a falta de contabilização de entradas de mercadorias, afrontou a as regras da Lei Complementar nº 87, que assegura ao sujeito passivo tributário, em conformidade com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de aquisições de mercadorias, citando seus art. 19 e 20. Indo além, afirmou, o art. 21, § 3º da referida Lei, também determina que não havendo este creditamento, não existe impedimento a sua utilização em operações posteriores, sujeitos ao imposto.

Com estes dois erros, alegou que o preposto fiscal afrontou a Lei Complementar, ou seja, deixou de calcular o crédito fiscal existentes das entradas e assim se expressou: “Por isso é que a expressão “entradas não contabilizadas” foi substituída pela expressão: “entradas não registradas”. Neste caso entra em cena o art. 23 da Lei Complementar 87/96 que só autoriza o crédito às entradas registradas. Quanto às entradas “não contabilizadas” estas poderão utilizar o referido crédito originário.

Observou, ainda, que o procedimento fiscal açambarcou o período de 01/01/01 a 04/05/01. Entretanto, na sua página 2 existe a informação “Infração 01 – 04.06.02”, querendo dizer que a infração ocorrerá no próximo exercício de 2002.

E, como se tudo o que expôs não fosse suficiente, existiu a desobediência ao artigo 39, III, do Decreto nº 7.629/99, por não estar clara a descrição dos fatos, além de que não existiu a lavratura do Termo de Início de Fiscalização (art. 26, III, do referido Decreto).

Prosseguindo sua impugnação, advogou que o preposto fiscal afrontou os pressupostos e comando do Código Tributário Nacional, especificamente ao seu art. 114, porquanto este determina que a situação seja “necessária” e “suficiente” à ocorrência do fato gerador do imposto. Ao ser redundante na descrição dos fatos apurados (aqui transcreveu a infração) apenas detectou indícios de saídas de mercadorias, que não possuem a força suficiente para a exigência

tributária. Além disto, ao confundir matéria prima com produto acabado, comprometeu em sua inteireza o levantamento quantitativo e desrespeito o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da Constituição Federal). Sobre o assunto trouxe à lide decisões de tribunais e comentários de juristas, para afirmar, após dissertar longamente sobre a forma da constituição do crédito tributário, que “indício” não é meio suficiente para corroborar a autuação, pois com ele não se vislumbra a efetiva saída jurídica da mercadoria.

Informou, ainda, que o autuante não assinou, nem se identificou nas páginas 1, 2 e 3 e seus anexos, inquinando o Auto de Infração à nulidade, conforme arts. 202 e 203 do CTN, que transcreveu.

Voltando a insistir, agora de maneira bem mais detalhada sobre o direito aos créditos fiscais e sobre a redução da base de cálculo, requereu o cancelamento ou a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, às fls. 108 a 112, em sua informação, contra arrazouou a defesa apresentada, afirmando:

Não existir base legal para considerar a redução da base de cálculo do ICMS em 58,825% ou mesmo em 50%, conforme dispõe o Decreto 7.826 de 21/07/00 e Decreto 6.284, de 14/03/97, vez que estas reduções só ocorrem nas operações internas. Como foi apurada omissão de saídas sem emissão do respectivo documento fiscal, não se pode identificar se as vendas foram destinadas ao mercado interno ou não, sendo inaplicável o benefício fiscal da redução da base de cálculo.

Não ser verdadeiro o argumento de que no levantamento fiscal foram considerados os produtos acabados como sendo as matérias primas, como consta explicitado no anexo 07 do Auto de Infração. Este anexo apresentou as omissões de saídas dos produtos acabados, que foram identificados através das notas fiscais de vendas e com o código CFOP (código fiscal de operações e prestações que, no caso de vendas aqueles de números 5.11 ou 6.11 e vendas de produtos adquiridos de terceiros (óleo de soja), o de número 5.12 ou 6.12.

Observou que a única mercadoria adquirida para revenda e constante do levantamento fiscal foi o óleo de soja, que apresentou omissão de entradas, não havendo, sobre a mesma, qualquer cobrança, nem mesmo penalidade fixa. Além disso, o demonstrativo à fl. 10, apresentou o total de ICMS incidente sobre as omissões de saídas e aquele à fl. 23 relacionou todas as matérias-primas, mercadorias e produtos acabados considerados no levantamento, que foram identificados como MP (matéria prima) e P (os produtos acabados), portanto realizado de forma a mais analítica (fls. 23 e 24).

Prosseguiu, indicando que o demonstrativo à fl. 25 apresentou a origem da omissão de saídas, identificando um consumo de 815.001,44 Kg de matérias primas, que considerando uma perda de 10% (informada pelo autuado – fl. 37), resultou em um consumo líquido de 733.501 Kg de matéria-prima, que corresponde a produção acabada de 733.501 kg. Houve devoluções de produtos acabados no total de 3.876 kg (fls. 17 e 18). Logo, considerando o estoque inicial de produtos acabados (18.580 kg), o consumo de matéria-prima (733.501 kg), as devoluções de produtos acabados de 3.876 kg e o estoque final de produtos acabados (6.500 kg) apurou-se um total de saídas reais de 745.581 kg de produtos acabados. Sendo as vendas com notas fiscais no total de 366.908,97 kg, há um total de 382.548,03 kg de produtos acabados que saíram sem notas fiscais. Portanto, improcede o argumento defensivo do seu direito a crédito.

Quanto ao argumento de que quis informar que a infração ocorreria no exercício de 2002, haja vista constar no auto: Infração 01 - 04.06.02, a defesa transformou o código da infração 04.06.02 em uma data futura inexistente.

Igualmente não verdadeira a argumentação de que a autuação se baseou em indícios. Esta teve por base dados concretos e não em indícios, ou seja, 382.548,03 kg de produtos acabados deveriam estar no estoque da empresa, além dos que foram encontrados na data da contagem (apenas 6.500 kg).

Por fim, quanto a acusação de que o levantamento foi realizado unilateralmente, no PAF está comprovado (fl. 21) que o mesmo foi realizado com o acompanhamento de representante da empresa.

Considerando que a autuação teve por base o levantamento quantitativo de estoques dos produtos acabados e que nos autos não constavam as planilhas de cálculo utilizadas pela empresa para determinação das quantidades finais que representasse o custo de fabricação de cada produto levantado, o PAF foi convertido em diligência ao autuante, objetivando a juntada das planilhas de cálculo de produção, onde ficasse comprovada a efetiva quantidade de matéria prima consumida por cada quilo de cada produto vendido. Também foi devolvido o prazo de defesa de 30 dias, após concluídas as providências solicitadas (fl. 114).

Consta à fl. 115 que o representante do autuado recebeu cópia da Informação Fiscal e do pedido de diligência desta JJF.

Das fls. 117 a 119, consta a impugnação do autuado quanto ao pedido formulado pelo autuante para consecução do que foi solicitado por este Conselho de Fazenda Estadual. O pedido foi o seguinte:

“Planilha apresentando a efetiva quantidade de matéria prima consumida por cada quilo de produto acabado vendido, segregando por tipo de produto acabado, ou seja, quais as matérias primas que compõem cada quilo do produto acabado.” (fl. 120).

O autuado iniciou por afirmar que entregou, à época da fiscalização, todos os elementos para a qualificação, a espécie e quantidade de cada elemento utilizado na composição do produto vendido. Nesta circunstância, o solicitado, quando da diligência, afrontou e agrediu as determinações do art. 5º da Constituição Federal, que determina o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as condições estabelecidas em lei e que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude daquela.

Concluiu seu raciocínio, afirmando que não existe lei que determine ser obrigado “a revelar os seus segredos e suas fórmulas, que são um patrimônio próprio, constituintes de sua vida privada e de sua intimidade.” Neste sentido, citou os incisos X e XIV do art. 5º da Constituição Federal. Também segue a legislação infraconstitucional, conforme determina o art. 144 do Código Civil, que, igualmente, transcreveu.

Entendeu, ainda, que houve “desvio de interesse postulatório” na Intimação expedida, vez que existiu dissociação entre o seu título (TERMO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS) e o pedido, que foi a apresentação de uma fórmula constituinte de um produto industrial que é propriedade privada da empresa. Advogou que tal erro inquinou “o esdrúxulo documento para o estuário das nulidades absolutas” e o comportamento do autuante eivado de “laivos de excesso de exação que é um crime contra a Administração Pública consistente na exigência, por parte do servidor, de imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso não autorizado por lei. Conforme testifica o art. 316, §§ 1º e 2º do Código Penal.”

Finalizou sua argumentação com o seguinte texto: “Fundamentados, pois, nos atos e fatos constituídos de um Auto de Infração sem embasamento legal, e, por extensão, peça intimatória desvirtuada, conflitante e sem fulcro legal, é de se ajuizar competente ação por danos morais

contra Vossa Senhoria por estar manejando instrumentos ilógicos e ilegais que vêm causando prejuízos consideráveis à empresa autuada e intimada.”

O autuante se pronunciou a respeito do pedido deste CONSEF (fl. 128), aduzindo que o autuado não forneceu a informação solicitada, alegando segredo industrial. No entanto, tal fato não prejudicava o levantamento, pois a empresa autuada adquire matérias-primas em pó, que são misturados em uma máquina, gerando o seu produto acabado, também vendido em pó.

Reafirmou que o autuado consumiu 815.001,44 kg de matéria-prima com perdas de 10%. Logo, 733.501,00 kg de matérias-primas foram convertidas em produtos acabados e 382.548,03 kg foram vendidos com nota fiscal. Como o estoque inicial dos produtos acabados foi da ordem 18.580,00 kg, o estoque final inventariado importou em 6.500,00 kg e as devoluções em 3.876,00 kg, restam 366.908,97 kg de produtos acabados que foram vendidos sem nota fiscal.

Como não pode identificar os produtos acabados por espécie de produto e para não ser acusado de arbitrariedade, adotou o critério de ratear a quantidade de matéria prima utilizada diretamente proporcional a produção acabada que fora vendida com nota fiscal.

Informou ainda:

- 1) ter dado oportunidade ao autuado para contestar essa distribuição e este não se manifestou;
- 2) não existe escrituração do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque e nenhuma outra informação que indique, com exatidão, como os 733.501,00 kg de produtos acabados foram distribuídos.

Também, novamente o processo foi baixado em diligência objetivando esclarecer dúvidas quanto as quantidades de Matéria Prima, em relação aos levantamentos efetuados. Tais dúvidas foram minuciosamente esclarecidas pelo autuante, tendo, inclusive, o autuado sido chamado a tomar conhecimento dos fatos, não se manifestando.

VOTO

Antes de adentrar no mérito da autuação, necessário se faz apreciar as arguições de nulidade apresentadas pelo impugnante.

O RPAF/99 (Dec. nº 7926/99) determina no seu art. 26 que o início da fiscalização pode se dar, entre outros, pela lavratura do Termo de Início de Fiscalização (inciso II) ou pela intimação, por escrito, ao contribuinte para prestar esclarecimentos ou exibir elementos solicitados pela fiscalização (inciso III). Analisando o PAF, às fl. 06 consta apensado o Termo de Intimação Para Apresentação de Livros e Documentos, que também serviu para ser consignado o Termo de Início de Fiscalização, ou seja, embora pelas normas legais não se fizesse necessário a lavratura de um Termo de Início de Fiscalização já que houve o termo de intimação para apresentação de documentos, o autuante ainda lavrou o Termo de Início de Fiscalização, que foi entregue ao sujeito passivo e por ele assinado, acusando o seu recebimento.

Quanto ao entendimento do autuado de que a Portaria nº 445/98 é “primária e leviana”, não tem este Colegiado competência para discuti-la. No entanto, observo que suas diretrizes estão embasadas no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 e art. 60, incisos e parágrafos do RICMS/97 (Dec. nº 6.284/97). Portanto, orienta os procedimentos fiscais a serem seguidos, objetivando cumprir as determinações legais vigentes.

Quanto ao apego do impugnante em discutir a forma como foi descrita a infração, observa-se através de levantamento quantitativo dos estoques, a identificação de diferenças de quantidades de saídas e de entradas de mercadorias sem documentação fiscal. Entendo que, de fato, a

descrição dos fatos foi redundante já que o valor apurado como sendo de maior expressão monetária foi em razão de diferenças de quantidades de saídas sem nota fiscal e não decorrente de diferenças por entradas não contabilizadas ou registradas. No entanto, embora na descrição da infração o autuante tenha consignado todo este preâmbulo, ao final determinou com precisão a infração, ou seja, o cálculo do imposto teve por base o valor das saídas tributadas omitidas (fl. 2). E, para corroborar o aqui exposto, todos os levantamentos assim foram realizados e os dispositivos infringidos foram corretamente indicados.

Nesta circunstância, toda a argumentação do impugnante quanto a expressão “contabilizada” em vez de “registrada” utilizada pelo preposto fiscal não tem pertinência ao desfecho da lide, até porque as expressões contabilizadas, escrituradas e/ou registradas, são sinônimos, em nada alterando a sua colocação nos autos.

Em busca da verdade material, foi o processo baixado em diligência para que o autuado informasse a efetiva quantidade de matéria prima consumida para cada quilo de cada produto acabado, haja vista que a forma como foi apurada a diferença (utilização de proporcionalidade de cada matéria prima para determinação do produto acabado) poderia não condizer com a verdade dos fatos, em razão da falta de escrituração do livro Registro de Controle de Produção e Estoques, escrituração obrigatória contida nos arts. 325 e 326, do RICMS/97, que possibilitaria ao Fisco apurar de maneira mais detalhada o consumo de Matéria Prima por cada produto acabado.

O autuado limitou-se a afirmar que tal solicitação era “um meio vexatório ou gravoso não autorizado por lei, conforme determinação do art. 316, § 1º e 2º do Código Penal”. Diante da situação, e como não foi este o motivo balizador da diligência requerida, entendo que a forma de apuração realizada pelo autuante não pode ser descaracterizada, ao contrário, foi ratificada pelo autuado ao não oferecer ao Fisco, como obrigado está, conforme previsto em lei, os dados solicitados pela Fiscalização.

Novamente, o processo foi baixado em diligência para esclarecimento das dúvidas quanto as quantidades de Matéria Prima, em relação aos levantamentos efetuados. Tais dúvidas foram minuciosamente esclarecidas pelo autuante, não havendo manifestação ao tomar conhecimento dos fatos.

Observe que o livro Registro de Controle de Produção tem a função de registrar dados, tais como: as matérias primas e componentes do produto acabado. Na ausência deste, deve o contribuinte fornecer todos os elementos necessários para a concepção da Auditoria Fiscal, principalmente na realização da Auditoria dos Estoques. Também não o fazendo, pode e deve o Fisco apurar a real base de cálculo se utilizando os meios a que dispunha, no caso, valendo-se de proporcionalidade da matéria prima adquirida em relação aos produtos acabados. Foi levado no levantamento as quantidades encontradas nos estoques inicial e final e as perdas normais.

Analisando o levantamento fiscal, restou provado que foi realizado corretamente e dentro das determinações legais. Não é verdadeira a afirmativa de que o autuante elegeu os produtos acabados (“LEITE PIONEIRO”, “LEITE BIG”, LEITE KIVALLE”, “MUULEITE” e “MILKLY”) como matéria prima (“LEITE EM PÓ INTEGRAL” e o “LEITE EM PÓ MODIFICADO”). No Relatório das Mercadorias Seleccionadas para a realização do levantamento dos estoques (fl. 23), bem como na contagem física dos estoques (fl. 21) constam explícitas as mercadorias que constituem matérias primas (que não são, tão somente, leite em pó integral e leite em pó modificado, mas, também, soro de leite, gordura, açúcar, kerrylac, etc) dos produtos acabados, bem como, a identificação dos mesmos. E, nestes termos foi realizado o levantamento fiscal, como pode ser observado no levantamento dos estoques das omissões de saídas dos produtos fabricados (fls. 07 a 10).

Outro elemento importante a ser destacado é que o autuante observou, com muita propriedade, que a empresa autuada adquire matérias-primas em pó, que são misturados em uma máquina, gerando o seu produto acabado, que também vendido em pó.

Já em relação aos argumentos do autuado quanto à redução da base de cálculo, entendo deva ser acolhido observando o que determina o Decreto nº 7.826/00, para a adoção da redução do valor da base de cálculo em 58,825%, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7%, vez que todas omissões de saídas de mercadorias tributadas (leite em pó) apuradas mediante levantamento quantitativo dos estoques, são entendidas com operações internas.

Desta forma, a base de cálculo reduzida é de R\$ 669.120,59, com ICMS à alíquota de 17%, no valor de R\$ 113.750,50.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

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 269139.0004/01-7, lavrado contra **MILKLY INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 113.750,50**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

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

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR