

PROCESSO - A. I. Nº 269358.0010/12-0
RECORRENTE - BUNGE ALIMENTOS S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0093-04/13
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 23.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0407-13/13

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Está demonstrada a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, no mesmo exercício. No cálculo do imposto foi tomada por base a diferença de maior expressão monetária – a das entradas –, como prevê o § 1º do art. 60 do RICMS. Omissão de entradas constitui indício para a aplicação da presunção legal de ocorrência de saídas de mercadorias efetuadas anteriormente e não declaradas ao fisco, de modo que o imposto lançado em função da referida omissão de entradas não é exigido em virtude desse fato em si, mas tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco, e esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Rejeitadas preliminares de nulidade e indeferido pedido de diligência ou perícia. Mantida a Decisão recorrida. **Recurso NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração, que exige ICMS de R\$ 9.606,82, em razão das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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 tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2007). Valor: R\$ 9.302,96. Multa: 70%.

Consta que a metodologia empregada foi a estabelecida na Portaria 445/98, aplicando-se a proporcionalidade da Instrução Normativa nº 56/07, conforme demonstrativos Anexos I a VII, cujas cópias foram entregues ao autuado.

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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 tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2008). Valor: R\$ 303,86. Multa: 70%.

Consta que a metodologia empregada foi a estabelecida na Portaria 445/98, aplicando-se a proporcionalidade da Instrução Normativa nº 56/07, conforme demonstrativos Anexos I a VII, cujas cópias foram entregues ao autuado.

Em Primeira Instância, os Ilustres Julgadores da 4ª JF, inicialmente, afastaram a arguição de decadência:

Quanto ao período de homologação, deve ser observado que o CONSEF/BA, apesar do entendimento que já se pode reputar reiterado do STJ, até posicionamento em contrário da Procuradoria do Estado, vem decidindo que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN.

Em que pese o fato de parte da doutrina conceber que tal fixação somente se dá para estabelecer interstícios temporais menores do que o do art. 150, § 4º do CTN, é oportuno ressaltar que esse mesmo artigo confere à Lei competência para fixar prazo de homologação, o que no Estado da Bahia foi feito no art. 28 da Lei 3.956/81 (COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia), que, no seu § 1º, determina o início da contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, com dispositivo correspondente nos artigos 90 e 965, I do RICMS/BA.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/1981 (COTEB), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu § 5º dispõe que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 05 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Assim, para os fatos geradores de 2007, a decadência apenas ocorreria a partir de 01/01/2013. Considerando que o AI foi lavrado em 06/11 e a ciência do autuado deu-se em 26/11/2012, não ocorreu a decadência alegada pelo Impugnante.

A Decisão recorrida rejeitou a preliminar de nulidade suscitada na Impugnação:

Quanto à motivação não é razoável dizer que houve falta de fundamentação neste caso, haja vista que o autuante expôs os fatos e apontou os dispositivos legais e regulamentares que, a seu juízo, seriam pertinentes. O autuado poderia alegar equívoco na motivação se a fundamentação estivesse errada, que os fatos seriam outros, ou que os mesmos não se subsumem à previsão legal, mas não que o autuante deixou de expor as razões de fato e de apontar os subsídios legais correspondentes.

Sobre a alegação de que os fatos foram expostos de forma confusa, cumpre observar que a descrição foi feita de forma sucinta, porém clara. É inevitável o emprego de termos técnicos na descrição do fato motivador do lançamento, em se tratando de situações complexas que envolvem, simultaneamente, omissões tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias.

Quando se apura, unicamente, omissão de saídas de mercadorias, a fundamentação do lançamento é simples, uma vez que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte constitui o aspecto temporal da norma jurídica que define a incidência do tributo. Já no caso de omissão de entradas, esse fato serve de indício para a aplicação da presunção legal de ocorrência de saídas de mercadorias efetuadas anteriormente e não declaradas ao fisco, de modo que o imposto lançado em função da referida omissão de entradas não é exigido em virtude desse fato em si, mas tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com Recursos não declarados ao fisco, e esses Recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. No caso de haver omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias no mesmo exercício, o § 1º do Regulamento do ICMS prevê que se lance o imposto apenas sobre a diferença de maior expressão monetária.

Tudo o que acabo de expor foi dito no Auto de Infração, com outras palavras, embora mais resumidamente, na descrição dos fatos.

Portanto, da análise dos autos, não constato vício que inquine nulidade total ou parcial do PAF. Rejeitadas, portanto, as preliminares suscitadas.

No mérito, indeferiram o pedido de diligência e concluíram pela procedência das infrações em razão do seguinte:

Por considerar: a) suficientes para formação de minha convicção, os elementos contidos nos autos; b) ter por objeto verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que, estando na posse do requerente, a prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada; c) a prova dos fatos não depender de conhecimento especial de técnico, com fundamento no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” do RPAF, indefiro os pedidos de diligência ou perícia formulados.

O art. 123 do RPAF assegura ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.

Embora a presunção legal acusada seja relativa, podendo ser elidida com prova em contrário, o Impugnante exerceu seu direito de defesa sem objetar os dados ou apontar inconsistência no levantamento quantitativo de estoque constituinte da presunção legal de saídas de mercadorias tributáveis decorrente da diferença de entrada de mercadorias apontada no regular procedimento fiscal, uma vez que apenas alegou que, ao receber os produtos, emite Notas Fiscais documentando a entrada, considerando o “peso líquido de balança”, que representa o peso da soja que fisicamente entrou no estabelecimento, cujo valor é registrado no sistema de matéria-prima, estoques e produção, sendo que, quando o produto não atinge os níveis de qualidade, há descontos, previamente estabelecidos em contrato, motivando uma redução de quantidade denominada de “peso líquido”, e este é o que foi registrado na escrita fiscal, por equívoco do empregado responsável, acusando, assim, quantidade menor que a relativa ao supra-referido “peso líquido de balança”.

Vê-se logo que, sendo matéria de fato decorrente de uma equação matemática constituída de dados da movimentação comercial que o próprio contribuinte autuado após em seus livros e documentos, quais sejam, Livro Registro de Inventário e notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias que estão em sua posse, o Impugnante exerceu seu pleno direito de defesa em desconformidade com a orientação contida no acima citado dispositivo legal (art. 123, RPAF).

Não há, portanto, como admitir uma alegação defensiva feita de forma tão vazia. Qual a diferença entre “peso líquido” e “peso líquido de balança”? Há alguma forma de se determinar um peso – bruto ou líquido – sem ser mediante balança?

Se, na classificação dos insumos, há resíduos ou impurezas a serem descartados ou empregados com outra classificação, tudo isso deve ser documentado de alguma forma. É inócuo justificar as diferenças apuradas simplesmente atribuindo o fato a equívoco do empregado responsável pela emissão das Notas Fiscais.

Também não altera a situação dos fatos em análise a alegação de que todas as saídas de mercadorias objeto do levantamento fiscal se referem a transferência para outro estabelecimento da empresa neste Estado, “com isenção”, destinadas a industrialização, inexistindo, por isso, saídas sem recolhimento do imposto. A que isenção se reporta a defesa?

Este órgão administrativo de julgamento de lide tributária não tem competência para apreciar a constitucionalidade de norma legal em vigor e a multa proposta é a legalmente prevista para a infração.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Suscita a nulidade do Auto de Infração, pois entende que não estão claras as infrações imputadas e enquadramento legal das mesmas. Aduz que a autuação carece de motivação e fundamentação.

Argui cerceamento ao seu direito de defesa porque o seu pedido de diligência foi indeferido, contrariamente ao que foi determinado quando do julgamento do Auto de Infração nº 269191.0021/06-9, que sustenta se tratar de caso idêntico, em que, segundo o Recorrente, foi convertido o feito em diligência para apurar a realidade dos fatos alegados na defesa.

No mérito, defende que somente poderiam ser imputadas omissões de entradas, pois, todas as saídas foram registradas.

Alega que o autuante levou em consideração tão somente as notas fiscais de entrada e de saída, e não levou em conta os livros Registros de Inventário e o livro Registro de Estoque e Produção. Entende que desses livros é possível constatar que inexistiu diferença de estoques a sugerir que houvesse saídas sem emissão de nota fiscal e sequer entrada sem registro.

Diz que quando a mercadoria entra no estabelecimento emite nota fiscal de entrada considerando o peso líquido de balança, cujo valor é lançado no sistema, porém, quando o produto não atinge os níveis de qualidade, há descontos, previamente constantes em contrato, motivando uma redução do peso líquido, sendo este o valor registrado na escrita fiscal. Diz que foi um erro de procedimento, e que o autuante deveria ter observado tal equívoco em seu levantamento.

Aduz que não há justificativa para a presunção aplicada pelo autuante e que esta é falaciosa.

Assevera que tem à disposição os comprovantes da balança e demais documentos que acompanharam a movimentação da mercadoria para demonstrar as entradas líquidas reais, que são exatamente as que registrou no livro Inventário e no Estoque de Produção.

Entende que o próprio levantamento fiscal deixa bastante evidenciado que inexistiu saída sem recolhimento do imposto, pois, todas as saídas apontadas nas notas fiscais relacionadas foram de transferência para outro estabelecimento neste Estado destinadas à industrialização, logo, sem a incidência do imposto.

Insurge-se contra a multa de 70%, pois, não praticou atos fraudulentos. Alega que o percentual da multa é confiscatório, desproporcional e exorbitante. Cita julgado do STF, de 1998, e do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, do ano de 1987.

Não houve Parecer da PGE/PROFIS.

VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, observo que não assiste razão ao Recorrente. Com efeito, a descrição das infrações está clara. Trata-se de levantamento quantitativo de estoques, onde se apurou omissões de entradas e também de saídas de mercadorias, exigindo-se o imposto com base na omissão que representar maior expressão monetária, que no caso foi a de entradas.

A constatação da omissão de entradas dá ensejo à presunção legal de omissão de saídas, com base no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Tal previsão legal consta reproduzida no art. 2º, §3º do RICMS. A indicação no enquadramento legal do Auto de Infração de dispositivo regulamentar que reproduz o texto de lei não é motivo para nulidade do Auto de Infração.

Assim, a infração está devidamente identificada, pois, da leitura da descrição da infração e do enquadramento legal se percebe com facilidade a conduta que está sendo imputada ao Recorrente. Ademais, estão também corretas as definições do infrator, da base de cálculo e da alíquota.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de diligência fiscal, observo que o Recorrente não trouxe aos autos documentos que justifiquem o deferimento do pedido. Note-se que não foi sequer trazido aos autos a suposta diligência deferida no curso do processo administrativo do Auto de Infração nº 269191.0021/06-9, o qual, segundo o contribuinte, é idêntico ao presente caso.

Observo que a eventual diligência deferida em outro processo decorreu das provas e argumentos apresentados pelo contribuinte naquela ocasião, logo, não vincula e nem torna necessário que se converta em diligência o presente caso.

A alegação do Recorrente de que houve erro no levantamento quantitativo realizado pelo autuante, ou de que o autuante deveria ter considerado o equívoco material cometido pelo próprio Recorrente quando da sua escrituração, deveria ter vindo acompanhado de provas, ainda que por amostragem, para que fosse justificável a conversão do feito em diligência.

Não é cabível conversão do feito, em diligência para mera revisão da fiscalização realizada, a diligência deverá sempre ser objetiva e destinada à verificação de fato específico, cuja dúvida tenha decorrido dos argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte.

No presente caso, não foram apresentados documentos suficientes para ensejar dúvida quanto ao fato imputado no Auto de Infração, logo, indefiro o pedido de diligência.

No mérito, observo que as alegações do Recorrente são desprovidas de qualquer lógica. Friso que a autuação fiscal se consubstanciou sim nas informações constantes nos livros Registro de Inventário do Recorrente. Conforme indicado na própria Informação Fiscal prestada pelo autuante (fls. 312) “*A consideração dos valores informados no Livro Registro de Inventário é da lógica do presente lançamento e está evidente nos Demonstrativos Anexos I_2007 (fl.6) e I_2008 (fl. 80). A sistemática segue à risca os procedimentos recomendados na Portaria nr. 445/98 e IN 56/07. Tais informações constam das informações econômico-fiscais apresentadas (Arquivos Síntegra e DMA) e estão devidamente registradas pelo estabelecimento autuado, conforme consta do referido livro fiscal (documento fls. 179/187).*”

O levantamento quantitativo de estoques observa a quantidade inicial e final de mercadorias constantes no estoque, informada pelo próprio contribuinte no livro Registro de Inventário, e compara com todas as notas fiscais de saída e de entrada registradas no exercício para conferir se o número de mercadorias que entrou e que saiu durante o ano resulta na mesma quantidade que consta no estoque ao final do ano.

Eventual erro na escrituração do livro Registro de Inventário deverá ser comprovado pelo contribuinte, uma vez que a informação nele constante decorreu da contagem do estoque feita pelo próprio contribuinte e por ele escriturada. O Recorrente não pode afastar a informação constante em seus livros de Inventário sob o simples argumento de erro de funcionário.

Ademais, as alegações recursais dão a entender que foi lançado no livro de Inventário os pesos líquidos já com os descontos decorrentes do não atendimento aos níveis de qualidade, logo, se foi escriturada já a quantidade de mercadoria com os descontos, a informação contida nos livros de Inventário está correta.

Note-se que foram constatadas tanto omissões de entrada como também de saídas, como não é permitido que se cobre imposto sobre as duas omissões ao mesmo tempo, o que representaria *bis in idem*, a legislação determina que o imposto seja calculado pela omissão que tenha maior expressão econômica, que no caso foi a de entradas.

Assim, não tem qualquer cabimento a alegação de que foram escrituradas todas as saídas de mercadoria apuradas no levantamento quantitativo realizado, primeiro, porque não foram e, segundo, porque não se está cobrando as saídas omitidas no período fiscalizado, e sim as saídas omitidas em períodos anteriores.

A constatação da omissão do registro de entradas de mercadorias dá ensejo à presunção legal de que o contribuinte não fez tal registro porque não tinha como comprovar a origem das receitas utilizadas para adquirir tais mercadorias e que, portanto, tal receita decorreu de saídas de mercadorias tributáveis (vendas) realizadas anteriormente e que não foram oferecidas à tributação. Trata-se de uma presunção legal *júris tantum*, que admite prova em contrário.

Por fim, quanto à multa aplicada, observo que ela não decorreu da apuração de atos fraudulentos cometidos pelo contribuinte. A multa aplicada é a prevista no art. 42, III, “d”, da Lei nº 7.014/96, para todos os casos de cobrança de imposto por presunção de omissão saídas decorrentes da omissão de entradas de mercadorias. Trata-se de responsabilidade objetiva e não tem qualquer relação com a apuração ou não de atos fraudulentos cometidos pelo contribuinte.

Quanto ao percentual da multa aplicada (70%), observo que é o previsto em lei, e que o seu afastamento por ofensas aos princípios do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade demandaria a análise da constitucionalidade da lei estadual, o que é vedado pelo art. 125, I, do COTEB.

Entendo que cabe aos Tribunais Superiores a análise de qual o limite para percentual das multas tributárias que atenda o não confisco, a proporcionalidade e a razoabilidade, no entanto, ainda não há uma posição definitiva e pacificada nos Tribunais Superiores sobre o assunto.

Diante disso, deixo de apreciar tal alegação recursal, diante da delimitação da competência constante no COTEB e da ausência de jurisprudência pacificada nos Tribunais Superiores sobre o assunto.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0010/12-0**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.606,82**, acrescido da multa de 70%, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS