

**A. I. Nº** - 269358.0009/12-1  
**AUTUADO** - BUNGE ALIMENTOS S/A.  
**AUTUANTE** - JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 11/06/2013

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0067-05/13

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DE ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Neste caso, impõe-se a decretação de nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado. O contribuinte autuado opera nas atividades de produção e de compra e venda de produtos agrícolas. Operações com milho e soja. Produtos submetidos ao regime de diferimento do ICMS - preponderância de operações de entrada e de saídas sem destaque do ICMS nas notas fiscais. Não acolhida as preliminares de decadência e nulidade. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 01/11/2012, para exigir ICMS, nos exercícios de 2007 e 2008, pelo cometimento da seguinte infração: *“Falta de recolhimento de ICMS 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 os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. A metodologia empregada é estabelecida pela Portaria Sefaz n.º 445/1998.” Valor total: R\$5.986,76.*

Foram dados como infringidos os seguintes dispositivos regulamentares: da infração - arts. 124, I; 201, I; 218, 322; 323 e 331, c/c arts. 1º, I; 2º § 3º, I; 50; 60, II, “b”; 936 e § 3º do art. 938 do RICMS - Decreto nº 6.284/97; art. 6º; 7º e 8º da Portaria nº 445/98. Da penalidade : art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96 – 70% do valor do imposto.

O contribuinte aprestou impugnação ao lançamento, peça que foi juntada às fls. 111 a 117 dos autos, subscrita por procurador legalmente habilitado.

Suscitou a decadência do crédito tributário com as razões abaixo expostas.

A Impugnante foi cientificada do Auto de Infração de lançamento na data de 26/11/2012, abrangendo o período de 01/01/2007 a 31/12/2008. Argumentou que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, o entendimento doutrinário referendado por decisões do STJ, se encontra pacificado no sentido de que a Fazenda Pública tem o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para homologação, quer seja expressa ou tácita. Que a forma de contagem deste prazo tem duas regras diversas no CTN e será aplicada a do art. 150, § 4º, do CTN, quando houver antecipação do pagamento do tributo, e a do art. 173, I, do CTN, na ausência de pagamento.

Registrou que no caso dos autos houve recolhimento do imposto em cada operação, apenas não se fez da forma pretendida pelo Fisco, cabendo então aplicação a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Mencionou decisões judiciais dos tribunais superiores, na linha do entendimento sustentado, a exemplo do REsp. nº 616348/MG; REsp. nº 757.922/SC; REsp. nº 572603/PR; e REsp. nº 395059/RS.

Entende que conforme se depreende do atual entendimento extraído da melhor doutrina e da jurisprudência Pátria, a decadência dos créditos tributários deverá observar o prazo de 5 (cinco) anos, como preceitua o CTN no “*status*” de lei complementar em matéria de normas gerais de direito tributário.

Diante dessa premissa conclui que os fatos geradores ocorridos até novembro/2007, incluindo este, foram atingidos pela decadência, não mais podendo ser exigidos, razão suficiente para extinguir-se o crédito correspondente por ter transcorrido o prazo decadencial previsto no parágrafo único, do artigo 150, § 4º, do CTN.

Suscitou, em seguida, a nulidade do Auto de Infração, pois, para a defesa, a motivação dos fatos narrados na citada peça estaria repleta de confusão do que efetivamente se constituiu o fato gerador do lançamento tributário. Transcreveu o texto da imputação, no seguinte trecho: “*falta de recolhimento de ICMS (...) de saídas (...) não declaradas, com base na presunção legal (...) 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*”. Entende que esta descrição é absolutamente abstrata e não condiz com os fatos efetivamente verificados. Disse ainda que o autuante citou dispositivos nos quais inexistiu a especificação cabível, causando um trabalho de adivinhação que certamente não se aplica ao direito de ampla defesa e contraditório e ao instituto do lançamento como atividade plenamente vinculada.

Disse que os equívocos incorridos pelo autuante tornam o ato de lançamento nulo, uma vez que é da essência dos atos administrativos vinculados, no qual está inserido o lançamento tributário, a motivação e fundamentação legal estritamente aplicável, através da qual a autoridade administrativa tem que indicar os motivos determinantes do seu ato e os comandos legais respectivos, devendo, estes últimos, guardar correspondência com os fatos descritos. Citou ensinamentos doutrinários da prof. Hely Lopes Meirelles, extraídos do livro Direito Administrativo Brasileiro, 15ª ed. Revista dos Tribunais, pág. 174.

Frente a essas considerações sustenta que foram inobservados pelo autuante dois princípios constitucionais norteadores da administração pública: a “*Legalidade e a Motivação*”.

Pede, em decorrência, a decretação de nulidade do ato de lançamento por inexistência de correlação entre os fatos verificados e os dispositivos citados no Auto de Infração.

No mérito trouxe os seguintes argumentos. Teria o autuante tomado como parâmetro do lançamento tão-somente as notas fiscais de entrada e de saída para apurar as diferenças e alcançar a conclusão mencionada. Mas não teria sido levado em conta os livros Registro de Inventário e o livro de Registro de Estoque e Produção – P3, nos quais seria possível constatar a inexistência de qualquer diferença de estoque. Frisou que o autuante não fez qualquer referência a estes livros na ação fiscal e que os registros existentes nesses livros atestariam a inexistência de diferenças no estoque da empresa.

Detalhou, mais à frente, que no ato de Entrada dos Produtos, emite notas fiscais de entrada considerando o PESO LÍQUIDO DE BALANÇA, que nada mais é que o peso da soja que fisicamente entrou na empresa, cujo valor é registrado no sistema de Matéria Prima, Estoques e no LIVRO P3. Este fato estaria evidenciado nas planilhas anexadas na peça de defesa, onde estaria representado o confronto entre a diferença existente entre os montantes apurados pela fiscalização e aqueles apurados pelo Fisco.

Ao explicar os dados juntados na impugnação, destacou que no ato de entrada do produto, emite notas fiscais de entrada considerando o peso líquido de balança, que nada mais é que o peso da soja que fisicamente entrou na empresa, cujo valor é registrado no sistema de matéria-prima, estoques e no livro P3. Porém quando o produto não atinge os níveis de qualidade há descontos, previstos em contrato, motivando uma redução da quantidade denominada “peso líquido”. Este teria sido o valor registrado na escrita fiscal da impugnante, por equívoco dos funcionários responsáveis pela emissão de notas fiscais, resultante em quantidade de entradas a menor que a efetivamente verificada. Já os lançamentos efetuados no livro de Inventário e de Controle de Estoque e Produção (P3), tomou por base as quantidades que efetivamente ingressaram no estabelecimento da autuada, tendo por base o “peso líquido de balança”.

Asseverou que tem a disposição os comprovantes da balança e demais documentos que acompanharam a movimentação das mercadorias, para atestar que as entradas líquidas reais são as que foram levadas a registro no Inventário e no livro Registro da Produção (P3). Afirmou também que todas as saídas apontadas nas notas fiscais relacionadas pelo autuante em seu levantamento são representativas de operações de transferência para outro estabelecimento da empresa localizada neste Estado, ao amparo da isenção do ICMS, e que os produtos foram transferidos para fins de industrialização. Portanto, as saídas promovidas pela autuada seriam todas sem incidência do imposto, descaracterizando também a exigência fiscal por presunção.

A defesa também contestou o percentual de multa aplicada (70%), reiterando o argumento de que não houve, no caso concreto, falta de registro de entradas ou de saídas de mercadorias. O que de fato teria acontecido foi um erro na emissão de notas fiscais de entrada no item das quantidades, ou seja, tudo não teria passado de um mero erro de escrituração.

Argumentou que o próprio STF já rechaçou a aplicação de multas nesse percentual, caracterizando claramente confisco vedado pela CF/88. Citou jurisprudência do STF a respeito do tema, contida no Agravo Regimental nº 202.902-8, em que foi Rel. o Min. Marco Aurélio, publicada no Diário da Justiça nº 118-E, de 24/06/98. Afirmou, enfim, que *"no presente caso, houve a fixação de multa em valor exorbitante e desproporcional em relação a natureza da infração imputada à impugnante"* revelando o seu "caráter confiscatório", não havendo como mantê-la.

Requeru a realização de diligência e perícia para comprovação do alegado, sem prejuízo da juntada de outros documentos para comprovação das razões defensivas.

Formulou os seguintes pedidos: que seja considerada procedente a impugnação, cancelando-se a exigência do imposto, da multa e dos juros.

Foi prestada INFORMAÇÃO FISCAL, apensada às fls. 173 a 185 do PAF.

No tocante à preliminar de decadência, relativa aos fatos geradores do exercício de 2007, o autuante pondera que a mesma deve ser acolhida porque o lançamento foi consumado dentro do interstício de 5 (cinco) anos, tanto levando-se em consideração o critério do Artigo 150, Par. 4º, quanto o critério do Artigo 173, Inciso I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66). Frisou que a exigência de ofício do ICMS com base em levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado tem como referência temporal para ocorrência do fato gerador o último mês do período considerado, no caso, 31/12/2007. No caso exame o lançamento se completou pela ciência do sujeito passivo em 26/11/2012, logo 35 (trinta e cinco) dias antes de findo o prazo a que se refere o citado Artigo 150, par. 4º do CTN, prazo este mais curto do que o previsto no seu Artigo 173, Inciso I, uma vez que leva em consideração a ocorrência do fato gerador.

Destacou ainda o autuante que existe uma particularidade no presente caso que não atende a um requisito apontado na jurisprudência citada para a aplicabilidade do disposto no citado Artigo 150, par. 4º, visto que não houve, para as operações objeto do lançamento, o PAGAMENTO ANTECIPADO DO IMPOSTO, no sentido ali apontado, dado que as aquelas operações aconteceram

ao amparo do instituto do Diferimento e padecendo de inexatidões capazes de comprometer sua lisura, daí a existência do lançamento.

Em relação à preliminar de nulidade disse que não ver possibilidade de incidência, no presente caso, de qualquer das hipóteses de invalidade do Auto de Infração previstas no Artigo 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Afirmou não desconhecer que o ato administrativo deve ser praticado atendendo aos seus elementos ou requisitos básicos, a saber: sujeito competente, forma, motivo, objeto e finalidade. Todavia, no caso em exame nenhum desses requisitos foi desatendido no lançamento ex-officio, muito menos a motivação, pois que, o ato foi praticado por agente legalmente competente; a forma é a prescrita pela legislação de regência (Decreto nº 7.629/99, arts. 38/47); o motivo (fim mediato) foi a cessação de prática elisiva não admitida; o objeto (fim imediato) a exigência do imposto indevidamente elidido; a finalidade (sempre invariável: o interesse público), ou seja, a preservação do interesse da Fazenda Pública Estadual.

No lançamento foram também indicados o fundamento de fato (a existência objetiva de diferenças de entrada ou saída de mercadorias, levando-se em conta a equação:  $\text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ENTRADAS} - \text{SAIDAS} = \text{ESTOQUE FINAL}$ ), e sua fundamentação legal, qual seja, Artigos 124, inc. I, 201, inc. I, 218, 323, 331, combinado com os artigos 1º, inc. I, 2º, inc. I, 50, 60, inc. II, “a”, 936, § 3º do art. 938 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97; artigos 4º e 5º da Portaria nº 445/98. Destacou ainda que tratando-se de omissão de saída caracterizada por omissão de entrada, foi dado o tratamento legal e regulamentar que o Estado da Bahia dispensa à matéria, inclusive quanto a descrição do fato, presente na Portaria nº 445/98 e mais, foi exigida apenas a parte proporcional às saídas tributadas, consoante Instrução Normativa nº 56/2007.

Quanto ao mérito o autuante também rechaça as teses defensivas.

Ponderou que a exigência do ICMS relativa aos exercícios de 2007 e 2008 deu-se por presunção legal, e que tal presunção não tem caráter absoluto, mas, relativo. Cederia frente a uma prova em contrário convincente. A afirmação de que o autuante não considerou os dados registrados no livro Registro de Inventário e Registros de Estoque e Produção não poderia ser acolhida, visto que os valores informados no livro Registro de Inventário integram o presente lançamento, fato que estaria evidenciado nos Demonstrativos Anexos I\_2007 (fl. 6) e I\_2008 (fl. 25). A sistemática adotada, segundo o autuante, seguiu os procedimentos recomendados na Portaria nº 445/98 e Instrução Normativa nº 56/2007. Por sua vez, as informações foram obtidas dos Arquivo Sintegra e DMA, além de estarem devidamente registradas no estabelecimento autuado, fato aestado em seus livros fiscais (documentos fls. 91/99).

Disse ainda que na ação fiscal foram considerados os dados oficialmente registrados no livro fiscal próprio, qual seja, o livro de Registro de Inventário, que deve revestir-se da exatidão necessária. Este é o dado correto a ser considerado, posto que decorrente de uma aferição fática anual, constituindo-se importantíssimo dado econômico-fiscal merecedor de registro em livro fiscal próprio e informação de relevantíssimo valor a ser prestada à Administração Tributária estadual, uma vez que tem implicação não só no controle individual da incidência do ICMS, também impactando, decisivamente, no cálculo da participação do município na receita de arrecadação do ICMS.

Quanto à narrativa da autuada em relação ao tratamento dos dados por ela denominados PESO LÍQUIDO DE BALANÇA e PESO LÍQUIDO, disse que os argumentos defensivos são muito pouco convincentes e de maneira nenhuma elide a presente tributação, uma vez que a informação que consta do seu livro Registro de Inventário é aquela aferida fisicamente no dia 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008. Foram esses os dados considerados na equação do estoque, base do presente Auto de Infração, razão pela qual o autuante sustenta que não pode prosperar a alegação de mero erro de registro.

Em relação à tese defensiva de confiscatoriedade da multa aplicada sobre o imposto reclamado, no percentual de 70%, o autuante disse que esse argumento é impossível de ser apreciado na via administrativa por proibição expressa disposta no artigo 167, Inciso I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Destacou que a autuada poderia gozar das reduções previstas em lei, caso resolva efetuar o pagamento do débito lançado de ofício, consoante disposto no artigo 45, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Finalizou a peça informativa pugnando pela procedência integral da ação fiscal nos termos em que constituída.

## VOTO

No tocante à preliminar de decadência, o caso presente atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN. Isto porque o lançamento de ofício tem por motivação as operações de saídas não registradas, apuradas através do roteiro de auditoria específico – levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

A autuação fiscal em lide tem por pressuposto o fato de contribuinte ter omitido entradas de mercadorias, ou seja, não lançou essas operações na sua escrita contábil e fiscal. Estaria assim, hipoteticamente, configurada a presunção de que o pagamento dessas entradas foi efetuado com receitas de operações mercantis também omitidas, ou seja, operações sem registro na escrita e sem cobertura de notas fiscais. Sobre essas omissões não se pode inferir que houve pagamento antecipado ou prévia declaração ao fisco, razão pela qual não há como se acolher as regras de contagem de prazo decadencial estabelecidas no art. 150, § 4º, do CTN, que tem por marco inicial a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Não havendo pagamento antecipado ou declaração das operações previamente ao Fisco, aplica-se a contagem do prazo estabelecida no art. 173, I, do CTN, cujo marco inicial é 1º dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores.

No caso específico, os fatos geradores de 2007, tiveram como marco inicial da contagem do prazo para o lançamento, 1º de janeiro de 2008, encerrando-se em 31/12/2012. O Auto de Infração foi lavrado em 01/11/2012, com ciência ao contribuinte em 26/11/2012, portanto, dentro do prazo legal para que o fisco procedesse à constituição do crédito tributário, via lançamento de ofício.

No tocante à nulidade levantada pela defesa não vislumbro os vícios apontados pelo contribuinte. O Auto de Infração foi lavrado com a descrição fática que encontra respaldo na norma de incidência do imposto – art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Ademais o levantamento fiscal encontra-se respaldado em demonstrativos que espelham o critério de apuração da base de cálculo. Estes demonstrativos foram entregues ao contribuinte em, mídia eletrônica, conforme atesta o recebimento de ciência da autuação, firmado no próprio Auto de Infração.

Não acolho, portanto, a preliminar de nulidade arguida na inicial, visto que o lançamento foi constituído com todos os elementos que possibilitaram o contribuinte exercer o contraditório e a ampla defesa. O motivação do ato administrativo foi detalhada na peça acusatória e nos demonstrativos que lhe serviram de suporte e têm plena correspondência com os dispositivos normativos que serviram de lastro legal para a exigência do imposto.

Todavia, a fazer o exame dos fatos que motivaram o lançamento fiscal constatei outros aspectos que demandam uma análise mais minuciosa da exigência fiscal, à luz da legislação de regência do ICMS.

Observo que foram escolhidos para compor o levantamento quantitativo de estoques, os produtos milho e soja, adquiridos junto a produtores da região com diferimento do ICMS.

O auditor fiscal, responsável pela fiscalização, ao verificar que grande parte das operações promovidas pelo estabelecimento autuado estavam sob o regime de diferimento, situação em que não há débito de ICMS nas notas fiscais de entrada e de saída, aplicou o critério de apuração da base de cálculo pela proporcionalidade, seguindo a sistemática prevista na Instrução Normativa nº 56/07, conforme foi documentado nos demonstrativos acostados às fls. 11 e 30 do PAF. Na auditoria fiscal foi constatado que as operações não tributadas para o exercício de 2008, alcançou o percentual de 99,963%, conforme papel trabalho anexado à fl. 30, do PAF. Para o exercício de 2007, a proporção foi de 94,789% de operações não tributadas – papel de trabalho apensado à fl. 11.

Por outro lado, verifico nos demonstrativos, de fls. 12 a 16 (operações com milho em grãos - exercício de 2007), que as notas fiscais de saídas e correspondentes CFOP's (código fiscal das operações), demonstram que a empresa autuada promoveu, em sua esmagadora maioria, vendas de produção própria e vendas de mercadorias recebidas de terceiros, conforme indica os Códigos Fiscais nºs, 6101 e 6102, registrados nas notas de saída.

Já para o produto soja em grãos, que engloba a maior parte das operações promovidas pelo sujeito passivo, o levantamento fiscal das saídas, inserido às fls. 31 a 50 (operações com soja em grãos – exercício de 2008), revela que a empresa efetuou praticamente só operações de transferências internas, sem débito de ICMS, posto que essas operações estavam amparadas também pelo regime de diferimento do imposto (código fiscal nº 5151).

Diante da situação posta está demonstrado que o roteiro de fiscalização aplicado pelo autuante, gerou um resultado totalmente distorcido, visto que o estabelecimento da empresa autuada promove, de forma quase que total, operações de compra e venda de mercadorias submetidas ao regime de diferimento do ICMS.

Conforme entendimento já pacificado neste CONSEF através de reiteradas decisões, quando apurada omissão de saídas por presunção, a exigência do imposto deve recair, exclusivamente ou preponderantemente, sobre as operações tributadas normalmente.

Nessa situação, resta evidente que se o contribuinte realiza operações de saídas de mercadorias não tributáveis normalmente não há que se falar sequer em proporcionalidade, haja vista que suas operações de saídas ocorrem com a fase de tributação encerrada. O mesmo entendimento pode ser estendido às operações com o ICMS diferido, visto que não há lançamento a débito de ICMS nas notas fiscais de compra e de venda.

Relevante consignar que o entendimento deste CONSEF, conforme explicitado acima, foi solidificado com a ratificação dada pela Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ, através da Instrução Normativa nº 56/2007, conforme se vê no seu enunciado abaixo transcrito:

*“O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e considerando as decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF no sentido excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, desde que provados pelo contribuinte autuado por meio de dados e informações das operações mercantis que costumeiramente realiza; bem como a necessidade de orientar o procedimento fiscal relativo a essa matéria, resolve expedir a seguinte”.*

O item 2 da referida Instrução Normativa nº 56/2007, afasta qualquer possibilidade de dúvidas quanto a inaplicabilidade dos roteiros fiscais referentes às presunções previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, conforme se verifica na reprodução abaixo do mencionado item:

*“2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.”*

Assim sendo, resta claro que o procedimento adotado na autuação em exame foi inadequado, haja vista que nos termos do item 2, da Instrução Normativa nº 56/2007, se no curso da ação fiscal

o auditor fiscal verificou que as operações habituais do contribuinte são integralmente ou preponderantemente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deveria abster-se de aplicar esse roteiro de fiscalização.

Desse modo, impõe-se a nulidade do lançamento, decreta neste ato de ofício, em relação ao item 1 do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, haja vista que as operações de saídas de mercadorias realizadas pelo autuado ocorreram preponderantemente sob o regime de diferimento do ICMS, situação em que a obrigação de pagar o imposto é deslocada para outro sujeito passivo da cadeia de circulação das mercadorias.

Voto, portanto, pela NULIDADE do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269358.0009/12-1**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A**.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR