

**A. I. N.º** - 269358.0010/12-0  
**AUTUADO** - BUNGE ALIMENTOS S/A  
**AUTUANTE** - JOSÉ LUIZ SOUSA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP/SUL  
**INTERNET** 15.05.2013

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N.º 0093-04/13**

**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 indeferidos pedidos de diligência ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 06/11/2012, 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 IN 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 IN 56/07, conforme demonstrativos Anexos I a VII, cujas cópias foram entregues ao autuado.

Às fls. 197 a 203-verso, o contribuinte impugna o lançamento. Citando os arts. 150, §4º e 173, I, do CTN, transcrevendo doutrina e ementas de decisões judiciais, argui decadência para os fatos ocorridos até novembro 2007 e pede a nulidade do auto de infração, pois da motivação dos fatos narrados verifica-se uma completa confusão do que efetivamente se constitui o fato gerador do lançamento tributário, haja vista que é feita referência a “falta de recolhimento de ICMS (...) de entradas ou 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”.

Considera que tal descrição representa uma criação abstrata e ilusória de fatos nunca ocorridos, relativamente a passado que serviu de parâmetro na fundamentação. Aduz que foram citados dispositivos nos quais não consta a especificação cabível, causando um trabalho de adivinhação incompatível com o direito de ampla defesa e contraditório e com a natureza do lançamento, como atividade plenamente vinculada.

Pondera que a suposta falta de registro de entradas seria passível de sanção específica, já que as saídas foram todas registradas, como admite o fiscal. Argumenta que o equívoco assinalado torna nulo o procedimento, uma vez que a motivação e fundamentação legal são elementos essenciais dos atos administrativos vinculados, entre os quais está inserido o lançamento tributário. Cita comentários nesse sentido da lavra de Hely Lopes Meirelles. Considera terem sido desrespeitados os princípios da legalidade e o da motivação, pois o agente fiscal teria deixado de expor as razões de fato, por não informar claramente os aspectos caracterizadores da infração, e também teria deixado de apontar subsídios legais suficientes para configuração da infração.

Quanto ao mérito, considera que a impugnação pode e deve seguir a mesma linha de raciocínio e o autuante se equivocou ao exigir ICMS sobre saídas ou entradas por suposta presunção legal baseada em fatos de criação fantasiosa, quando o que poderia apontar, exclusivamente, seria suposta omissão de entradas ou de saídas, nada mais se todas estas operações foram registradas.

Estranha que o fiscal se baseou tão-somente nas Notas Fiscais de entradas e saídas, sem levar em conta os livros de inventário e de estoque e produção. Explica 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”.

Alega que, não obstante tal equívoco do seu empregado, na emissão das Notas Fiscais de entradas de soja, relativamente aos produtos que apresentaram padrão de qualidade abaixo do estabelecido em contrato, registrando a entrada pelo “peso líquido”, ao contrário do que consta

no livro de inventário e no livro de estoque e produção, nos quais os registros são feitos pela quantidade que verdadeiramente foi recebida, com base no “peso líquido de balança”. Aduz que, no ato da venda, as quantidades que realmente a empresa possuía em estoque eram as registradas em função do peso líquido de balança.

Com essas explicações, pondera que não é razoável aceitar que o fiscal não tenha detectado o erro assinalado, que não caracteriza entradas sem documentos fiscais, de modo que não se justifica a presunção em que o agente fiscal se baseou.

Diz que dispõe dos comprovantes da balança e dos demais documentos relativos à movimentação das mercadorias, para demonstrar as entradas líquidas reais, que são as que foram escrituradas nos livros de inventário e de controle da produção, fato evidenciado através de planilha que anexa, atestando a diferença entre os montantes apurados pela fiscalização e os apurados pelo fisco.

Aduz que todas as saídas apontadas nas Notas Fiscais relacionadas foram de transferência para outro estabelecimento da empresa neste Estado, “portanto com isenção”, destinadas a industrialização, inexistindo, por isso, saídas sem recolhimento do imposto.

Reclama da multa estipulada, alegando que os supostos atos fraudulentos praticados deveriam ser comprovadamente sustentados, não apenas com o levantamento quantitativo, mas também de forma inequívoca quanto à existência de atos fraudulentos, haja vista que não se atentou para os demais livros onde constam os registros dos estoques e de inventário.

Conclui dizendo que não houve falta de registro de entrada ou de saída de mercadorias, mas apenas erro na emissão das Notas Fiscais de entrada, quanto às quantidades, o qual considera que pode ser identificado e sanado.

Protesta que as multas estipuladas caracterizam claramente confisco, o que é vedado pela Constituição, já tendo o próprio STF rechaçado a aplicação de multas naqueles percentuais. Transcreve a ementa da decisão do STF nos autos do Agravo Regimental 202902-8. Transcreve também trecho do voto do relator no Processo nº 07962/87 do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul. Fundamenta seu protesto no art. 150, IV, da Constituição.

Pede que sejam cancelados os lançamentos. Requer a realização de diligência e perícia, sem prejuízo da juntada de outros documentos.

Às fls. 302-316, o autuante presta informação fiscal. Descreve as infrações, resume a defesa e diz que ela não subsiste quanto às preliminares nem quanto ao mérito em cotejo com a documentação suporte juntada aos autos.

Fala que a preliminar de decadência não pode ser acolhida porque o lançamento foi consumado dentro do interstício de cinco anos seja considerando o critério do art. 150, §4º ou do art. 173, I, do CTN. Além disso, observa que, no caso, não houve pagamento antecipado do imposto, no sentido apontado pela defesa, dado que as operações ocorreram com diferimento do lançamento e pagamento do imposto e padecendo de inexatidões que comprometem sua lisura, o que, segundo ele, não atenderia a um dos requisitos da jurisprudência citada na defesa.

Sobre a segunda preliminar de nulidade (ausência de motivo para o lançamento tributário), diz não incidir no caso qualquer das hipóteses do art. 18 do RPAF. Aduz que o ato administrativo foi praticado por agente legalmente competente; a forma é a prescrita pela legislação de regência (arts. 38-47 do RPAF); o motivo foi a cessão da prática elisiva não admitida em lei; o objeto é a exigência do imposto devido e; a finalidade é preservação do interesse da Fazenda Pública (interesse público).

Informa que está indicado o fundamento de fato que é a objetiva existência de diferença de entrada ou saída de mercadorias levando-se em conta a equação do levantamento quantitativo de estoque, bem como também está indicada a fundamentação legal.

Quanto ao mérito diz que a presunção legal não foi elidida pelo Impugnante. Diz que a alegação que não considerou os dados registrados no Livro Registro de Inventário é uma ignomínia, pois a consideração dos valores informados no livro é da lógica do lançamento e está indicada nos demonstrativos Anexo I, conforme Port. 445/98 e IN 56/07. Além disso, tais informações foram informadas pelo contribuinte nos arquivos das DMA's e SINTEGRA e estão registrados no livro de Inventário (fls. 179/187).

Diz ser inadequada a afirmação que o ele, autuante, deveria ter detectado o erro de procedimento da autuada e considerado os supostos valores citados corretos pelo Impugnante, uma vez que exerce função pública e não particular. Aduz que sua obrigação é considerar o dado oficial registrado no livro fiscal próprio, uma vez que tem implicação não só no controle individual da incidência do ICMS, também impactando no cálculo da participação do município na receita do ICMS.

Pontuando que a multa proposta é a prevista na legislação, informa que a narrativa defensiva quanto ao tratamento dos dados que denomina “peso líquido de balança” e “peso líquido” é pouco convincente e não elide a autuação, uma vez que a informação que consta no livro Registro de Inventário é a aferida fisicamente em 31/12 de 2006, 2007 e 2008.

Conclui pedindo a Procedência do auto de infração.

#### **VOTO**

O lançamento tributário de ofício em lide se constitui de uma mesma infração (omissão de saída de mercadorias tributáveis, decorrente da presunção legal prevista no §4º do art. 4º da Lei 7.014/96) distribuída em dois itens em razão de ser constatada em exercícios distintos: 2007 e 2008.

Embora só no item 2º seja dito que o fato foi detectado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, o do item 1º também foi apurado pelo mesmo procedimento.

O contribuinte defendeu-se alegando preliminarmente decadência para exigência tributária para os fatos geradores até novembro 2007 e que na motivação dos fatos narrados no Auto há uma completa confusão quanto ao que realmente ocorreu, haja vista que é feita referência a “falta de recolhimento de ICMS (...) de entradas ou 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”.

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 da autuada deu-se em 26/11/2012, não ocorreu a decadência alegada

pelo Impugnante.

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.

Passo a tratar do mérito das infrações.

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.

Mantenho os lançamentos dos itens 1º e 2º.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0010/12-0**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.606,82**, acrescido da multa de 70%, previstas no art. 42, inciso III, da Lei 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de abril de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR