

PROCESSO - A. I. Nº 269352.0040/14-6
RECORRENTE - BRF S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – ÁCORDÃO 4ª JJF nº 0109-04/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/11/2015

1 CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0308-11/15

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Lançamento de ofício efetuado com base nas disposições contidas na Portaria nº 445/98. Argumentos defensivos desprovidos de documentos probatórios. Aplicabilidade do artigo 143 do RPAF que se impõe. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 19/12/2014, com o objetivo de exigir do ora Recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 537.987,84, em razão da falta de recolhimento do ICMS nos exercícios de 2010 e 2011, em razão de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado.

Após a apresentação da defesa (fls. 139/159) e prestação de informações fiscais, a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pelo órgão julgador de primeira instância que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 16/06/2015.

VOTO

Suscitou o impugnante a nulidade do Auto de Infração alegando a existência de vício no ato administrativo, padecendo ele de ilegalidade, pois lhe faltam motivos de direito e de fato, além de ter cerceado o seu direito de defesa.

A Lei Complementar nº 87/96, emanada da Constituição Federal, entrega a competência para instituir o ICMS aos Estados e Distrito Federal. Norteia tal competência com regras gerais que todos os Estados devem, por obrigação, seguir. Não desce a todos os detalhes que somente uma lei ordinária deve dispor. Em assim sendo, a Lei Estadual nº 7.014/96 instituiu o ICMS no Estado da Bahia.

E, como não poderia deixar de ser, tal lei foi regulamentada, objetivando viabilizar a sua aplicação e execução legal, com fundamento no art. 105, inciso V, da Constituição do Estado da Bahia (Art. 105 - Compete privativamente ao governador do Estado: [...] V - sancionar, promulgar, vetar, fazer publicar as leis e, para sua fiel execução, expedir decretos e regulamentos;) – grifo não original, sob pena de assim não sendo feito, poderia torná-la desprovida de eficácia.

Isto posto, a Lei nº 7.014/96 desde 31/03/10 (Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10) dispõe no seu art. 23-B sobre a apuração de omissão de saídas sem documentação fiscal detectada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias. A auditoria aplicada se deu em dezembro de 2014.

E, antes desta data, tal disposição encontrava-se inserida no art. 60, do RICMS/97 e de forma bastante detalhada na Portaria nº 455/98.

No caso, a fiscalização fundamentou a constituição do crédito tributário ora em questão mais que suficientemente. Além de indicar o art. 60, do RICMS/97 e o art. 13, I, da Portaria nº 445/98, ainda indicou as determinações contidas na norma regulamentar nominada, ou seja: obrigatoriedade do recolhimento do imposto (art. 124, I), bem como, da emissão de documentos fiscais e suas escriturações (art. 201, I, 218, 323 e 331), da incidência do imposto (art. 1, § 1º), da alíquota aplicada (art. 50) e da legalidade do levantamento fiscal (art. 936 e § 3º, do art. 938).

Aqui cumpre observar de que um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas, legais como apontado, que possui o fisco de verificar o regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, quando se pode configurar perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas. Embora seja uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial ($\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Estoque Final} = \text{Saídas}$), ela espelha com fidelidade toda a movimentação dos estoques de uma empresa.

E tal acusação resta claramente descrita, não necessitando de mais de “quatro linhas” para determiná-la. Se, acaso, o impugnante entende de que tais dados são “superficiais” ou mesmo “genéricos”, esta é sua opinião, não se coadunando com que entende o fisco estadual, muito menos, e mais importante, com a movimentação dos estoques de uma empresa. E mais: o contribuinte plenamente se defendeu da acusação a ele imputada.

Analizando a acusação fiscal e os levantamentos que a embasaram (parte integrante do Auto de Infração), resta ela perfeitamente caracterizada. Os levantamentos fiscais elaborados – levantamento dos produtos inventariados (estoque inicial e final), levantamentos das entradas e saídas das mercadorias que compuseram a auditoria com todas as suas especificações (data emissão, nº do documento fiscal, quantidades, CFOP, unidade e valor), demonstrativo dos preços médios das mercadorias com os códigos e descrição dos produtos, data, documento fiscal, unidade, valor do produto, quantidade e preço médio), bem como, a apuração do imposto ora devido através da auditoria dos estoques quando foram detectadas diferenças a maior de saídas de mercadorias tributadas que suas entradas, sendo indicadas todas as informações necessárias ao seu perfeito conhecimento – foram apensadas aos autos em papel e em CD e, ambos foram entregues ao contribuinte, conforme constam às fls. 19, 40, 59, 62, 65, 68, 70, 79, 93, 115, 118, 121, 124, 126, 128 e 129/131.

Todas as disposições contidas no art. 39, do RPAF/BA foram rigorosamente obedecidas. Restam claras e expressamente indicadas: a infração, o infrator, o demonstrativo do débito tributário, a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a acusação e todas as demais informações necessárias à correta validade jurídica do ato administrativo concluído pelo Auto de Infração. Afora que o contribuinte plenamente se defendeu, demonstrando inequívoco conhecimento da infração, podendo, no prazo determinado na norma legal trazer aos autos todas as provas que entendesse poder descaracterizar a infração a ele imputada.

Portanto, a infração encontra-se corretamente embasada com os fatos reais e com o direito aplicável, com a indicação dos dispositivos do RICMS/BA infringidos, não suscitando dúvidas quanto aos fatos geradores do ICMS e descumprimento da obrigação principal correspondente, bem como a multa aplicada em consonância com o art. 42 da Lei 7014/96. Não existe qualquer afronta ao art. 142 do CTN, não havendo, como já exposto, qualquer cerceamento do direito de defesa da empresa

Em assim sendo, afasto o pedido de nulidade da ação fiscal aventado pelo impugnante.

No mérito, a infração diz respeito a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Toda razão do impugnante esta calcada nas diversas intercorrências existentes corriqueiramente em uma empresa comercial, tais como: controles internos inadequados, furtos (e roubos), perecimento de mercadorias, sinistros, deteriorações. E no seu específico caso, por comercializar produtos perecíveis, é obrigado a descartá-los quando fora do prazo de suas validades. E, neste sentido, discorre sobre os estornos de crédito que deve fazer para concluir que não existiu qualquer omissão de saídas das mercadorias sem documentação fiscal, mas sim “mero equívoco procedimental pela ausência do estorno de crédito determinado pela legislação”.

Os fatos apresentados pelo impugnante são relevantes na atividade empresarial, gerando consequências, inclusive, tributárias. E em um levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias, caso tais ocorrências não sejam levadas em consideração, podem distorcer as quantidades das mercadorias levantadas.

Porém devem eles estar registradas na escrita oficial do contribuinte. Para que isso ocorra, é indispensável estarem amparados pela emissão de documentos fiscais que podem ser embasados, inclusive, por laudos técnicos emitidos por entidades com poderes específicos para tais atos, visando consubstanciá-los. Em assim sendo, a posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos. E ela, neste Estado, prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, por exemplo, em sua contabilidade.

Quando a empresa, submetida ao regime normal de apuração do ICMS (caso do impugnante) adquire mercadorias para comercialização, por lei, tem direito ao crédito tributário desta aquisição. Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo

qualquer evento diferente, ele deve, por obrigação legal, ser documentado, sob pena de quem descumprir a norma arcar com seus efeitos financeiros e tributários já que se perde o controle dos mesmos (Estado e contribuinte).

Em assim sendo, determinava o RICMS/97:

Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS (Conv. SINIEF, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 01/89):

I - sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS;

[...]

IV - na regularização em virtude de diferença de preço em operação ou prestação, ou na quantidade, volume ou peso de mercadoria, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tiver sido emitido o documento fiscal originário (§ 2º);

[...]

X - para efeito de estornos de créditos ou de débitos fiscais;

XI - nas demais hipóteses previstas na legislação.

§ 2º Nas hipóteses dos incisos IV ou V, se a regularização se efetuar após o período de apuração, o documento fiscal também será emitido, devendo o contribuinte:

Art. 218. Os contribuintes, excetuados os produtores rurais e os extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais (art. 38), emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A (Anexos 15 e 16):

[...]

V - nas hipóteses do art. 201 e nas demais situações previstas na legislação.

Art. 220. A Nota Fiscal será emitida nos seguintes momentos:

[...]

VI - nas situações e prazos do art. 201.

Portanto, a norma regulamentar impõe a emissão de documento fiscal na situação ora em análise com CFOP 5927 a título de baixa dos estoques pelos eventos acontecidos, objetivando a compensação dos créditos tomados anteriormente para o perfeito equilíbrio do princípio da não cumulatividade do ICMS, pois patente que sem registro, escrituração e documentação para dar suporte a tais ocorrências, torna-se impossível a reconstituição, com fidedignidade, de fato pretérito dessa natureza.

E, somente com tais documentos pode a empresa anular ou estornar os créditos tomados conforme se verificar ao analisar os artigos 100 e 102 do RICMS/97, abaixo transcritos:

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a ela correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

[...]

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;

Art. 102. A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de crédito", explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos".

E no mais, o autuante informou e da análise dos levantamentos das saídas das mercadorias (CD), os documentos fiscais emitidos pela empresa com CFOP 5927 foram considerados. Acaso existissem outros, deveria o impugnante trazê-los para que pudessem modificar os valores do imposto apurados.

A empresa trouxe aos autos cópias de notas fiscais de transferências de outros estabelecimentos do impugnante, transferências estas que aqui chegaram com alíquota de 7% ou mesmo 12% (Doc 5 – fls. 219/302) para apresentar o seguinte argumento: como o que se constatou foi a falta de estorno de créditos fiscais por mero equívoco procedimental da empresa e não omissão de saídas ou ausência de tributação, a fiscalização poderia glosar os créditos não estornados às alíquotas de 7% e 12%, mas nunca considerar omissão de saídas de mercadorias e autuá-lo com de 17%.

Em primeiro o que se constatou não foi a falta de estornos de créditos fiscais tomados indevidamente, mas sim, omissões de saídas de mercadorias tributadas desacompanhadas de documentação fiscal. Ou seja, infração diversa do que ora se alega. Estornos de créditos fiscais foi argumento trazido pelo defendente visando

desconstituir a infração e nunca a infração detectada. Inclusive caso o argumento do impugnante restasse provado seria caso de nulidade (se o fulcro da acusação fosse diversa da apurada) ou mesmo de improcedência, caso ficasse provado de que as omissões decorreram da falta de consideração de documentos fiscais de cancelamentos de operações realizadas, seja por qualquer motivo. Em segundo, e como já explicitado, caso algum documento fiscal que embasou algum estorno de crédito pelos motivos já elencados não foram considerados pela fiscalização, deveria a empresa trazer aos autos, pois nele estariam consignadas as alíquotas de 7% e 12% para anular o crédito fiscal, bem como, devendo fazer parte, obrigatoriamente, do levantamento fiscal das saídas de mercadorias para apuração das diferenças apuradas. Em terceiro, omissões de saídas desacompanhadas de documento fiscal a legislação o considerada como saídas internas, cuja alíquota é de 17%. Em quarto, não houve qualquer arbitrariedade do fisco estadual, nem, tampouco a falta da busca da verdade material, pois todo o procedimento fiscal encontra-se calcado na documentação produzida pela própria empresa e seguiu todas as determinações legais.

Em relação a insurgência da empresa quanto a multa aplicada traz ele dois argumentos:

- 1. Como o acontecido não foi a omissão de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal e sim a falta de estornos de crédito fiscal, o máximo que poderia se exigir é a multa de 60% conforme disposto no art. 42, VII, "b", da Lei nº 7.014/96. Este é argumento sem qualquer base para prosperar. Não foi detectado, nem apurado, qualquer falta de estorno de crédito fiscal. Inclusive tais estornos foram considerados no levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias. Impertinente, desta maneira, o pleito do impugnante.*
- 2. A multa tem caráter confiscatório e é abusiva. Sobre tal tema, não cabe a este foro administrativo a discussão, nos termos do art. 167 do RPAF/BA, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no art. 42, III da Lei nº 7.014/96. Apenas informo que o art. 42, III, da lei nº 7.014/96 não trata de infrações com dolo, fraude ou simulação, mas sim de levantamentos fiscais.*

Por fim, observo quanto ao pedido para redução e/ou cancelamento de multa por descumprimento da obrigação principal que não compete, por força legal, a esta Primeira Instância de Julgamento Fiscal se pronunciar.

Voto pela PROCEDÊNCIA da ação fiscal.

Como é possível constatar da análise do voto do acórdão recorrido acima reproduzido, os membros integrantes da 4ª JF, após apreciarem os fundamentos de fato e direito arguidos na peça defensiva, entenderam pela procedência do lançamento de ofício.

Inconformado com os termos da decisão que lhe foi desfavorável o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 179/183), através do qual reproduz os argumentos aduzidos em sua impugnação para sustentar preliminarmente a nulidade do lançamento.

Aduz que os atos administrativos em geral e especialmente os tributários estão submetidos ao controle de legalidade através do princípio da motivação e que a inexistência deste, como ocorreu no presente caso, macula o lançamento de ilegalidade.

Diz que o Auto de Infração não contém as informações minimamente necessárias para confirmar a ocorrência da infração, bem assim a regularidade dos cálculos, situação fática que lhe cerceia o direito à ampla defesa. Colaciona excertos da jurisprudência deste CONSEF acerca da nulidade do lançamento.

No mérito argumenta que no desenvolver de suas atividades comerciais ocorrem diversas intercorrências tais como, controles internos inadequados, roubos, furtos de produtos, perecimentos, sinistros, deteriorações, dentre outras e, portanto, os seus estoques precisam ser ajustados periodicamente para possibilitar que as informações contábeis estejam de acordo com o estoque físico.

Diz que as mercadorias adquiridas para revenda sofrem a incidência de ICMS às alíquotas de 7% ou 12% e que se constituem em produtos perecíveis com prazo de validade para consumo não podendo de forma alguma serem vendidos/consumidos após determinado período. Nestas circunstâncias, é obrigado a proceder a baixas periódicas, estornando ou anulando os créditos correspondentes.

Lastreando-se em tais situações fáticas, afirma que as diferenças de estoque encontradas não decorreram de omissão de saídas ou ausência de tributação, mas de mero equívoco

procedimental pela ausência do estorno de créditos determinado pela legislação, arguindo que, nestes termos, o máximo que lhe poderia ser exigido através do Auto de Infração seria a glosa dos créditos apropriados indevidamente.

Questiona o percentual da multa cominada, afirmando que o percentual de 100%, previsto no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, não se amolda à sua conduta, uma vez que não omitiu saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante o levantamento quantitativo de estoque, nem mesmo infringiu a legislação com dolo, fraude ou má fé.

Pleiteia o reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 42, VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 ou ao menos a sua redução para o patamar de 60%.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. No entender do representante o lançamento descreve com a devida clareza a conduta infracional e está instruído com os demonstrativos que permitem o sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa, diante do que não há como acolher a nulidade suscitada.

Quanto ao mérito, menciona os artigos 201, 218 e 220 do RICMS/BA para afirmar que, em que pese os argumentos de fato aduzidos pelo contribuinte serem relevantes, não estão eles lastreados em documentos fiscais comprobatórios destinados à regularização de estoque.

Por derradeiro, se posiciona no sentido da manutenção da penalidade tal como cominada em razão de não restar provados nos autos quaisquer elementos que demonstrem afronta ao princípio da proporcionalidade ou razoabilidade.

VOTO

Início a apreciação das razões de apelo pela preliminar de nulidade suscitada, para, mantendo em todos os seus termos a decisão de piso, afastá-la.

Com efeito, não vislumbro quaisquer dos vícios apontados no recurso. O Auto de Infração encontra-se instruído com demonstrativos específicos para cada etapa do levantamento quantitativo que evidenciam de forma clara os critérios de apuração do imposto objeto da exigência.

Os referidos demonstrativos listam, por nota fiscal, todas as entradas e saídas de mercadorias, bem assim os saldos dos estoques iniciais e finais de cada exercício. De todos os demonstrativos o Recorrente tomou ciência, recebendo cópias na mesma oportunidade, diante do que não há como cogitar de cerceamento do direito de defesa.

Assim é que não assiste razão ao Recorrente quando afirma ser nulo o lançamento de ofício.

No mérito, constato que os fundamentos de irresignação submetidos à apreciação desta CJF são idênticos àqueles aduzidos na peça impugnatória. Apesar de se constituírem em argumentos que têm razoabilidade por se tratar de levantamento quantitativo de produtos perecíveis, não estão eles lastreados em documentos fiscais e contábeis comprobatórios, elemento indispensável à elisão da exigência.

Neste contexto, considerando que o Recorrente não trouxe em sua peça recursal quaisquer argumentos de fato de direito que já não tenham sido exaustivamente apreciados pela 4ª JJF, bem como tendo em vista o quanto disposto no artigo 143 do RPAF, *in verbis*, mantenho a Decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Ante ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a decisão proferida pela 4ª JJF, para julgar Procedente o auto de lançamento de ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **269352.0040/14-6**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$537.987,84**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS