

A. I. N° - 269352.0040/14-6
AUTUADO - BRF S.A.
AUTUANTE - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 29.06.2015

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0109-04/15

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a de saídas. Argumentos defensivos não possuem base legal para desconstituir a infração detectada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 19/12/2014, exige ICMS no valor de R\$537.987,84, acrescido da multa de 100%, pela falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, 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.

O autuado apresenta impugnação tempestiva (fls. 131/152) por advogado legalmente constituído.

Afirma que os atos administrativos em geral e especialmente os tributários sofrem o controle de legalidade por meio do princípio da motivação, conforme se depreendem tanto do art. 37 da Constituição Federal/88 como da legislação infraconstitucional que regulamenta o processo administrativo, pois esta é a única forma de garanti-la, tanto no que diz respeito à existência de previsão legal para a sua prática, quanto no tocante à verificação concreta dos fatos expressamente previstos em lei. E, faltando qualquer destes elementos, o ato administrativo padece de vício de ilegalidade, *“uma vez que inexistindo autorização legal, o ato terá sido praticado sem fundamento. Por outro lado, inexistindo o motivo de fato, o ato terá sido praticado em hipótese na qual a lei não o autorizava”*. Neste sentido menciona lição da Professora Maria Sylvia Zanella di Pietro a respeito do princípio da motivação.

E, considerando que a presunção de validade do ato administrativo pode ser afastada pela parte contrária, tem-se que somente o ato sobre o qual o administrado/contribuinte tem condições de entender o que lhe está sendo exigido, possibilita a sua defesa, e portanto com validade jurídica. No caso concreto esta validade não se faz presente, *“uma vez que a suposta infração é descrita em 4 (quatro) linhas e sem especificar qualquer operação de entrada ou saída de mercadorias, sendo totalmente genérica”*.

Ressalta que de acordo com o art. 142 do CTN, a constituição de crédito tributário dá-se mediante a expedição do lançamento tributário, que deve ser claro e devidamente fundamentado, e que sem tais requisitos o torna inválido. E, no caso, a fiscalização *“ao comparar informações superficiais a respeito da movimentação do estoque da Impugnante, deduziu equivocadamente que o se tratava de omissões de operações realizadas pela Impugnante. Ora, o auto de infração*

deve ser julgado nulo por inexistência de fiscalização / aprofundamento da análise das operações da Impugnante, o que contraria, inclusive o princípio da verdade real”.

Passa ao mérito da autuação, trazendo para desconstituição do Auto de Infração argumentos de estornos de crédito fiscal. Informa que diante de suas atividades comerciais, ocorrem diversas intercorrências com suas mercadorias, tais como, controles internos inadequados, roubos, furtos de produtos, perecimentos, sinistros, deteriorações, dentre outras possibilidades. Em assim sendo, os seus estoques devem ser analisados com cuidado, pois precisam ser ajustados periodicamente para possibilitar que as informações contábeis estejam de acordo com o estoque físico.

Diz que as mercadorias, adquiridas para revenda, conseqüentemente o seu estoque, decorrem de operações com incidência de ICMS mediante alíquotas de 7% ou 12% como se pode verificar através de copias de notas fiscais anexadas (Doc. 05). Que são produtos perecíveis com prazo de validade para consumo (exemplos: iogurte, leite, presunto, lingüiça, peito de frango), não podendo de forma alguma serem vendidos/consumidos após determinado período. Sendo assim, obrigado a baixá-los dos seus estoques através de estorno ou anulação dos créditos relativos a esses produtos, conforme disposto no artigo 155, II, § 2º, “b”, da Constituição Federal, art. 30, da Lei nº 7.014/96 e art. 100, V, do RICMS/97 (todos transcritos).

Com tais argumentos, entende que as diferenças de estoque encontradas na “análise superficial do Sr. Agente fiscal” não decorreram de omissão de saídas ou ausência de tributação, mas de mero equívoco procedimental pela ausência do estorno de créditos determinado pela legislação. Ou seja, como a empresa não estornou o crédito fiscal, *“no máximo, o auto de infração poderia glosar os créditos não estornados às alíquotas de 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento), mas nunca considerar omissão de saídas de mercadorias e autuar essas mesmas mercadorias à alíquota de 17% (dezessete por cento) de ICMS”*. E continua: *“a Impugnante não deve sofrer autuação de forma arbitrária como fez o Fisco sem buscar a verdade material ao entender que ocorreram as saídas dos produtos sem emissão de documento fiscal, haja vista que o processo administrativo é regido pela busca da verdade material, motivo pelo qual não devem ser poupados esforços para se verificar a realidade fática das operações”*.

Conclui sua argumentação afirmando que como não ocorreu a saída da mercadoria do seu estabelecimento, não ocorreu o fato gerador do ICMS, por não estar preenchido o critério temporal da regra matriz de incidência tributária do ICMS, conforme disposto no art. 2º do RICMS/97, transcrito.

Impugna a multa aplicada na presente autuação. Embora o art. 42, III da Lei nº 7.014/96 mencione a possibilidade de aplicação de multa de 100% quando ocorrer omissão de receitas tributáveis mediante o levantamento quantitativo de estoque, não omitiu receita, bem como, em nenhum momento o Auto de Infração impugnado traz as expressões “fraude”, “dolo”, “simulação”, “conluio”, “adulteração” ou “falsificação”. Ao contrário, havia prestado todas as informações a que está obrigada por Lei, além do fato de que como não ocorrendo o fato gerador do ICMS, impossível efetuar o seu recolhimento.

Além do mais, o art. 42, VII, “b”, da Lei 7.014/96 prevê a possibilidade de aplicação de multa de 60% na hipótese em questão. Portanto como o que ocorreu foi a falta do estorno do crédito fiscal *“e devido a inexistência de qualquer circunstância apta a graduar a infração a multa que nem deveria ter sido aplicada a Impugnante deverá ser reduzida”* a este patamar.

Relembra, em seguida, *“que o processo administrativo não se submete à função administrativa, mas sim à jurisdicional”*. Em assim sendo, colaciona o que dispõe o artigo 150, IV, da CF/88 para fincar o entendimento de que *“a Administração Tributária deverá respeitar não apenas os princípios esculpidos no seu bojo, como também as garantias asseguradas aos contribuintes existentes nas demais disposições da Carta Magna”*. E entre elas, encontra-se o direito de

propriedade, passando, neste momento, a discutir o princípio do não confisco e a necessidade da dosagem da punibilidade a ser aplicada. Apresenta entendimentos de jurista e do STF e conclui *“ser necessária a redução da multa imposta, tendo em vista que, abstraindo-se os fatos, caso fosse cabível, jamais poderia superar o patamar de 60% (sessenta por cento)”*.

Por fim requer:

1. A nulidade ou a improcedência da autuação.
2. Subsidiariamente, caso esse não seja o entendimento deste CONSEF, requer a redução da multa a patamar não superior a 60%.

O fiscal autuante em contra ponto aos argumentos de defesa (fls. 305/306) quanto á nulidade suscitada ressalta:

1. Não houve clareza no lançamento da infração – esta se encontra devidamente enquadrada e tipificada legalmente, conforme corpo do Auto de Infração.
2. Que o lançamento foi realizado *"sem especificar qualquer operação de entrada ou saída de mercadorias, sendo totalmente genérica"* – o PAF, além de conter relatórios impressos (fls. 6/128) com detalhes das operações da empresa, ainda contém CD-R (fl. 31) com arquivos (dados) utilizados para a realização da Auditoria, bem como a integralidade de todos os relatórios que embasaram o levantamento realizado, do qual a empresa recebeu cópia, conforme recibo à fl. 129 e 130.
3. Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois a fiscalização expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que foi descrita a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos.

No mérito, informa que as baixas de estoque, realizadas com CFOP 5927 (baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração) foram devidamente consideradas. E tal fato resta provado, por exemplo, pelos relatórios denominados "RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA_2010" e "RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA_2011", constantes do CD-R (fl. 131). Neles, que listam as operações de saídas da empresa, pode-se verificar com regularidade o CFOP 5927 em inúmeras notas fiscais relacionadas.

Diante do que expôs solicita a procedência da autuação.

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.

Analisando 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 desacompanhadas 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269352.0040/14-6**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado 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 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR