

A. I. N° - 279459.0037/22-0
AUTUADO - BRF S.A.
AUTUANTE - FERNANDO ANTÔNIO CÂNDIDO MENA BARRETO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 29.11.2023

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0204-05/23-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. VENDAS PARA CONTRIBUÍNTES LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. A fiscalização acolheu parcialmente as alegações impugnatórias, reduzindo o montante lançado. Excluídas, adicionalmente, as distorções decorrentes da utilização de fatores de conversão aproximados. Infração parcialmente elidida. Rejeitada a nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/12/2022 (ciência em 23/12/2022, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 111.724,52, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 - 007.002.003: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Multa: 60%;

A autuada apresenta impugnação às folhas 28/52, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Alega ser o auto de infração improcedente, primeiramente porque o levantamento de estoque, que presume a ocorrência de omissão de saídas tributadas, não é adequado para a exigência de ICMS-ST, motivo pelo qual, inclusive, sequer existe fundamento legal na legislação baiana que autorize a cobrança do ICMS-ST com base em tal método de apuração. E segundo, porque as divergências apuradas, no levantamento de estoque que resultou no Auto de Infração, não decorreram de saídas tributadas omitidas, mas, sim: “(i) do perecimento natural de mercadorias, ensejando o estorno dos créditos de ICMS correspondentes; (ii) da utilização equivocada de fatores de conversão de medidas aproximados, que são inadequados para fins de levantamento de estoque; (iii) do fato de a Fiscalização ter desconsiderado o lapso temporal existente entre o momento em que as mercadorias são contabilizadas no estoque do estabelecimento autuado e as suas efetivas entradas físicas (estoque em trânsito) - especialmente em relação às operações ocorridas nos primeiros dias do ano de 2021; e (iv) do fato de a apuração fiscal ter deixado de considerar as remessas de mercadorias da Requerente para fins de armazenagem (estoque em poder de terceiros)”.

Diante disso, conclui que não há dúvidas de que o Auto de Infração é improcedente e deve ser integralmente cancelado.

Argumenta que há carência de fundamento legal para a cobrança de ICMS-ST com base em levantamento de estoque, pois o levantamento de estoque é método de apuração utilizado para identificação, de forma presuntiva, de saídas de mercadorias omitidas pelos contribuintes e, consequentemente, para cobrar o ICMS supostamente não recolhido em tais saídas. Por se tratar de método presuntivo de cobrança de imposto, ensina que: (i) cobra-se o ICMS sem que haja a constatação exata de quais teriam sido os respectivos fatos geradores, ou seja, quais teriam sido

as saídas não declaradas pelo contribuinte; (ii) a sua aplicação deve estar expressamente prevista em Lei, sob pena de infringência à regra da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da CF).

Explica que, no Estado da Bahia, o levantamento de estoque é expressamente previsto pelo artigo 23-B da Lei 7.014/96 e devidamente regulamentado pela Portaria nº 445/98 (cujos textos reproduz), destacando que se presta como método de apuração e cobrança de ICMS próprio dos estabelecimentos fiscalizados. Contudo, pondera que se, por um lado, a legislação da Bahia prevê o levantamento de estoque como método apto a justificar a cobrança de ICMS próprio do estabelecimento autuado; por outro lado, não há qualquer autorização para a cobrança de ICMS-ST por meio desse mesmo método presuntivo. Tanto é assim, raciocina, que os dispositivos que tratam do levantamento de estoque, reproduzidos acima, apenas regulamentam a incidência do ICMS próprio sobre as divergências eventualmente encontradas pela Fiscalização. Nada há a respeito de eventual ICMS-ST a ser cobrado. Nesse sentido, ressalta que os dispositivos apenas tratam a respeito da base de cálculo do ICMS próprio incidente sobre as divergências encontradas em levantamento de estoque, não tratando a respeito de eventual base de cálculo do ICMS-ST.

Ressalta, ainda, que o artigo 4º da Portaria 445/98 é enfático ao dispor que a omissão de saída presumida por meio do dito método de apuração apenas autoriza a exigência do *"ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais"*, ou seja, do ICMS próprio - não autorizando, portanto, a cobrança do ICMS-ST. Concorde que nem haveria de ser diferente. Afinal, a exigência do ICMS-ST por meio do método do levantamento de estoque não demanda apenas a presunção da ocorrência da saída da mercadoria (a qual é admitida pela Lei 7.014/96 e, por isso, autoriza a cobrança do ICMS próprio); demanda, mais do que isso, as presunções de que o elo seguinte da cadeia produtiva de fato realizou nova operação de saída dessa mesma mercadoria, também sem a tributação pelo ICMS - presunções essas que não estão previstas em Lei alguma, assevera. Em outras palavras, ensina que a exigência do ICMS-ST, com base no método de levantamento de estoque, parte de presunções que não estão autorizadas pela legislação baiana e que, portanto, são ilegítimas, tais como: *"(i) que todas as supostas saídas realizadas pelo contribuinte fiscalizado seriam destinadas a revendedores de seus produtos (e não a consumidores finais, que encerrariam a cadeia econômica da mercadoria sem novas saídas tributáveis); e (ii) que tais destinatários não teriam tributado pelo ICMS as saídas subseqüentes da mercadoria em questão (sob pena de configuração de cobrança em duplicidade do mesmo ICMS)"*.

Dessa forma, considerando que não há qualquer Lei que autorize tais presunções, as quais seriam necessárias para que haja a cobrança do ICMS-ST, conclui que não há dúvidas de que deve ser cancelado integralmente o Auto de Infração. Afinal, ao exigir o ICMS-ST com base na apuração por meio do método de levantamento de estoque, a Fiscalização não apenas extrapolou como também violou a legislação estadual que trata a respeito da matéria.

Alega, ainda, incompatibilidade lógica entre o método do levantamento de estoque e a apuração de ICMS-ST. Argumenta que não é apenas a carência de base legal que impede a cobrança pretendida pela Fiscalização, mas também há uma incompatibilidade lógica no procedimento adotado para a lavratura da autuação, já que eventual ausência de recolhimento de ICMS-ST por parte da Requerente deveria ser apurada com base nas operações de entrada no estabelecimento autuado, quando há a exigência do ICMS-ST por antecipação - e não com base em eventuais saídas omitidas. Como foi descrito pelo Auto de Infração, afirma que a autuação tem como fundamento o artigo 289 do RICMS/BA, que determina que *"Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento"*.

Destaca que, de acordo com a legislação estadual, o ICMS devido, segundo o *"regime de substituição tributária por antecipação"* deve ser recolhido antecipadamente, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte substituto - e não quando da saída dessa mesma mercadoria. Transcreve parcialmente o texto do art. 8º da Lei 7.014/96, em apoio aos seus argumentos.

Dessa forma, considerando que a apuração e o recolhimento do ICMS-ST por antecipação ocorrem no momento da entrada das mercadorias no estabelecimento do substituto tributário, conclui que eventuais saídas omitidas por tal contribuinte não permitem, por si só, a cobrança do dito ICMS-ST. Afinal, nada impede que a mesma mercadoria que possa ter sido objeto de uma saída omitida e também tenha dado causa, anteriormente, ao recolhimento do ICMS-ST quando de sua entrada. Em outras palavras, explica que eventual omissão de saída de mercadoria não significa, necessariamente, ausência de recolhimento de ICMS-ST. Trata-se de questões e momentos completamente desvinculados. Por isso, até de uma perspectiva lógica, entende ser improcedente a pretensão da Fiscalização de exigir ICMS-ST por antecipação fundamentada na acusação de omissão de saída, vez que eventual ausência de recolhimento do ICMS-ST deveria ter sido apurada com base nas entradas do estabelecimento autuado - e não com base em suas saídas.

Conclui, assim, que, também por conta da incompatibilidade lógica entre o método de apuração de levantamento de estoque e a cobrança do ICMS-ST, deve ser reconhecida a improcedência integral do Auto de Infração.

Alega, ainda, inexistência de saídas tributadas omitidas pelo estabelecimento autuado, pois nenhuma das diferenças de estoque apuradas pela Fiscalização decorreu de saídas não tributadas pela Requerente.

Inicialmente, atribui as divergências ao perecimento natural de mercadoria, ressaltando que o trabalho de fiscalização é contraditório ao presumir a ocorrência de omissões de saída por parte da Requerente. Afinal, de um lado, presume a existência de saídas não tributadas; mas, de outro lado, alega que as divergências encontradas no cálculo do levantamento de estoque teriam decorrido de "*perdas, furtos, roubos e quebras de mercadorias não devidamente ajustadas nos inventários*" - e não de saídas não tributadas. Reproduz trecho do próprio Auto de Infração para, a seguir, argumentar que, do ponto de vista lógico, se a Fiscalização reconhece que as divergências apontadas pelo levantamento de estoque decorrem da perda e do perecimento de bens comercializados pela Defendente (natural em seu ramo de atuação), não há que se cogitar da omissão de saídas tributáveis e na consequente cobrança do imposto. Aliás, sequer há que se falar em saídas realizadas ou, ainda, de substituição tributária em relação a operações futuras, sob pena de assumir que a Autuada estaria comercializando bens já perecidos, os quais ainda seriam revendidos por seus clientes, o que se mostra um verdadeiro absurdo. Nesse sentido, raciocina que, por mais que a Requerente tenha deixado de emitir Notas Fiscais para ajustar essas perdas ocorridas em seus inventários (o que implicou parte das divergências autuadas no Auto de Infração), o fato é que houve o efetivo estorno dos créditos de ICMS que decorreram da aquisição dessas mercadorias posteriormente deterioradas, exatamente como exige o artigo 312, inciso IV do RICMS/BA (cujo texto reproduz). Conclui que isso significa dizer que, no fim do dia, a ausência de emissão das Notas Fiscais de ajuste de inventário não resultou em nenhum prejuízo ao Estado da Bahia. Ou seja, não houve qualquer ausência de recolhimento de ICMS e, muito menos, de ICMS-ST que tenha decorrido dessas divergências encontradas por meio do levantamento de estoque realizado pela Fiscalização.

Para que não restem dúvidas de que realizou os estornos dos créditos de ICMS referentes às mercadorias posteriormente perecidas, apresenta imagem, exemplificadamente, com a sua Escrituração Fiscal Digital ("EFD") (doc. 4) em relação ao mês autuado de janeiro de 2021, em que consta R\$ 13.274,67 a título de estorno de créditos de ICMS decorrente do perecimento de mercadorias, que simplesmente deixou de ser considerado pela Fiscalização. Acosta imagem com o detalhamento do estorno alegado, inclusive, demonstrando que tais lançamentos foram considerados na apuração do saldo devedor do mês.

Conclui, assim, que, por decorrência lógica, uma vez estornados os créditos de ICMS correspondentes às mercadorias perecidas, não há que se falar em qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, em razão da falta de recolhimento de ICMS (e do aproveitamento indevido de créditos). Menos ainda há de se falar em eventual prejuízo quanto à falta de recolhimento de ICMS-ST. Afinal, se já é certo que as mercadorias perecidas não são comercializadas pela Defendente, mais

certo ainda é que referidas mercadorias não serão objeto de uma segunda saída subsequente, apta a justificar a cobrança do ICMS-ST pretendido pela Fiscalização.

Explica que a mesma forma de apuração exemplificada acima em relação ao mês de janeiro de 2021 também ocorreu em relação aos demais meses autuados. Ou seja, não há dúvidas de que a BRF efetivamente realizou o estorno dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias que, posteriormente, pereceram, de modo que inexistiu qualquer prejuízo ao Fisco Baiano, especialmente quanto a eventual débito de ICMS-ST, nitidamente inexistente.

Argumenta que, nessa situação, deveria ser, no máximo, apenada pelo descumprimento de obrigação acessória, mas não poderia, jamais, ser acusada de ter realizado saídas sem a correspondente tributação pelo ICMS-ST, em atendimento inclusive ao princípio da verdade material que rege o direito tributário. Informa, inclusive, como forma de comprovar que de fato é indevida a exigência pretendida pela Fiscalização, que, em caso bastante semelhante ao destes autos - em que o mesmo estabelecimento da Defendente foi autuado por supostas omissões de saída como decorrência de levantamento de estoque realizado em relação ao ano de 2019 - a 6ª Junta de Julgamento Fiscal cancelou integralmente o Auto de Infração nº 279459.0029/21-9, justamente por reconhecer que o fato de a BRF ter estornado os créditos referentes às suas mercadorias perecidas demonstraria a improcedência da acusação de supostas omissões de saídas (doc. 7).

Dessa forma, considerando que inexistiu qualquer omissão de saídas tributadas por parte da empresa, tendo em vista que essa parte das divergências encontradas no levantamento de estoque decorreu do perecimento natural de mercadorias (que foi, inclusive, reconhecido pela própria Fiscalização), com o estorno dos correspondentes créditos do imposto, resultando na ausência de qualquer prejuízo ao fisco baiano, resta demonstrado que a autuação é improcedente, devendo ser cancelado o Auto de Infração.

Alega, ainda, indevida aplicação de fatores de conversão aproximados pela Fiscalização. Argumenta que outra parte das divergências apontadas no levantamento de estoque narrado pelo Auto de Infração decorreu exclusivamente dos fatores de conversão utilizados de forma equivocada pela Fiscalização para converter as quantidades das operações realizadas pela Impugnante da unidade "*número de caixas*" para a unidade "*peso (Kg)*". Explica que algumas das mercadorias comercializadas possuem pesos variáveis decorrentes de aspectos específicos do seu processo produtivo. A título de exemplo, o "*PRESUNTO TIPO PARMA*" é comercializado em caixas com produtos que possuem um peso aproximado em quilogramas, já que o "*PRESUNDO TIPO PARMA*" não pode ser produzido em embalagem com peso fixo, em razão das variações decorrentes do seu fluxo de produção e do próprio produto produzido. Nesse sentido, informa que tais caixas possuem sempre um valor aproximado de 2,2 kg, podendo ocorrer pequenas variações de peso entre elas, tanto para cima, quanto para baixo. Justamente por conta disso, apesar de a Requerente utilizar a quantidade de caixas de tal produto para fins de comercialização ("*quantidade comercial*"), explica que, para fins tributários, utiliza a quantidade em quilogramas do produto para a correta apuração e pagamento do imposto devido ("*quantidade tributável*"). Alega que esse fato é absolutamente recorrente no setor alimentício industrial, razão pela qual as nomenclaturas "*quantidade comercial*" e "*quantidade tributável*" são, inclusive, utilizadas pelo sistema gerador de Documento Auxiliar da Nota Fiscal eletrônica ("DANFE").

No caso concreto, informa que a Fiscalização acabou se valendo dos tais fatores de conversão aproximados, de caixas para quilogramas, para realizar o levantamento fiscal de estoque em relação ao exercício de 2021 e, de forma absolutamente equivocada, para se concluir pela omissão de saídas e pela cobrança de imposto, mediante a lavratura do Auto de Infração ora contestado. Apesar de tais fatores de conversão aproximados terem sido indicados pela própria empresa à Fiscalização, alega que esses critérios não poderiam nunca ser utilizados para a realização de levantamento de estoque. Inclusive, menciona que a Fiscalização, em nenhum momento, intimou a Defendente para questionar se tais fatores de conversão aproximados poderiam ser utilizados para a realização do levantamento de estoque. Tivesse feito isso,

certamente seria informada de que tais fatores de conversão são utilizados apenas para a obtenção de valores meramente aproximados dos produtos autuados em quilogramas e que, por conta disso, jamais poderiam ser utilizados para o levantamento de estoque. Em especial, seria informada de que, para a realização desse trabalho de fiscalização, deveriam ser consideradas as quantidades dos produtos em quilogramas devidamente informadas pela empresa em seus documentos fiscais. E, ainda, seria informada de que adota esse cuidado justamente para evitar divergências na tributação de suas operações, em razão da comercialização de produtos que não possuem um peso fixo, mas sim um peso aproximado por caixa vendida. Mais do que isso, tivessem sido adotadas premissas corretas para o trabalho de levantamento de estoque, a Fiscalização simplesmente não teria identificado grande parte das divergências que ensejaram a presunção de supostas omissões de saídas que são objeto do Auto de Infração.

Nesse sentido, como forma de comprovar tudo o que foi mencionado acima, acosta, a título exemplificativo, a Nota Fiscal nº 7183970 (Código de acesso nº 29-2105-01838723026436-55-002-007183970-143566581-8) que trata da venda de 13 caixas de "PRESUNTO TIPO PARMA", explicando que, de acordo com a premissa equivocada utilizada pela Fiscalização, a venda das 13 caixas de "PRESUNTO TIPO PARMA" corresponderia à saída de 28,6 Kg ($2,2 \times 13 = 28,6$) da mercadoria, tendo em vista que cada caixa comportaria exatos 2,2 Kg de mercadoria. Nesse sentido, reproduz as informações adotadas pela Fiscalização em sua lista de saídas consideradas para fins de levantamento de estoque (doc. 8).

Apesar de a Fiscalização ter considerado que 28,6 Kg de mercadoria haviam sido objeto da operação retratada na Nota Fiscal nº 7183970, alega que, na realidade, comercializou 33,37 Kg de "PRESUNTO TIPO PARMA". Informa que a correta informação quanto à quantidade de mercadoria vendida pode ser observada justamente dos documentos fiscais da empresa que estão à inteira disposição da Fiscalização. A indicação da aquisição de 33,37 Kg do "PRESUNTO TIPO PARMA" está contida no campo "quantidade tributável" (em quilogramas) das informações constantes do DANFE, bem como no respectivo arquivo xml da Nota Fiscal.

Explica que tais informações corretas quanto às operações envolvendo as mercadorias com peso variável também foram resumidas na planilha de apuração anexa (doc. 9), em que há a contraposição entre o peso correto que foi objeto das operações autuadas (coluna "peso") e o peso considerado indevidamente pela Fiscalização (com base nos fatores de conversão aproximados, inadequados para fins de levantamento de estoque - coluna "Qtde Fiscoy). Alega que essas informações corretas constantes da coluna "peso" que também estão descritas nos documentos fiscais emitidos, no campo "quantidade tributável", é que deveriam ter sido consideradas pela Fiscalização em seu trabalho de levantamento de estoque (mas nunca os valores presumidos de quantidades obtidas a partir da aplicação de fatores aproximados de conversão de unidades), para se chegar inequivocamente à conclusão de que não há omissão de saídas para o período fiscalizado.

Ressalta que apenas para a operação retratada na Nota Fiscal nº 7183970 a Fiscalização deixou de considerar a saída de 4,77 Kg de "PRESUNTO TIPO PARMA", o que ocasionou divergências entre o estoque final de 2021 escriturado pela Requerente e o apurado incorretamente pela Fiscalização. Ou seja, foram justamente essas divergências equivocadamente identificadas pela Fiscalização que, em grande medida, resultaram na aparente diferença de estoque que implicou a acusação fiscal de omissão de saídas e a lavratura do Auto de Infração ora contestado.

Para que não restem dúvidas, apresenta lista de saídas consideradas pela Fiscalização em seu levantamento de estoque (doc. 8) em que há a indicação da aplicação indevida do mesmo fator de conversão aproximado de 2,2 Kg por caixa de PRESUNTO TIPO PARMA para diversas outras Notas Fiscais do período.

Aduz, ainda, a título de exemplo, que a mesma situação também ocorre em relação ao produto "MEIO PEITO DE PERU TEMP CONG". Também nesse caso, ao invés de a Fiscalização considerar a "quantidade tributável" da mercadoria (já em quilogramas), aplicou indevidamente o fator de

conversão aproximado de 10,8 Kg por cada caixa de produto, o que também ocasionou as divergências autuadas pelo Auto de Infração. Apresenta relação à folha 44. Por fim, também a título ilustrativo, junta aos autos alguns exemplos de DANFES em que podem ser constatadas as divergências entre a quantidade de mercadorias consideradas incorretamente pela Fiscalização em seu levantamento de estoque (com base nos mencionados fatores de conversão aproximados) e a 'quantidade tributável', correspondente ao peso exato dos produtos comercializados pela Requerente (doc. 10).

Informa que as divergências exemplificadas acima (entre quantidade de mercadorias consideradas pela Fiscalização para fins de levantamento fiscal e a quantidade de mercadorias efetivamente comercializadas e tributadas pela Requerente) também ocorreram em relação a diversas outras operações realizadas ao longo do ano de 2021, envolvendo as mais diversas mercadorias comercializadas pela Requerente, conforme pode ser identificado por meio do levantamento anexo (doc. 9).

Argumenta que um indicativo de que é justamente a utilização indevida dos fatores de conversão que ocasionou grande parte das divergências autuadas diz respeito às decisões administrativas proferidas em relação aos Autos de Infração n^{os} 279459.0002/21-3 (doc. 11) e 2794590029/21-9 (doc. 7) - autuações extremamente semelhantes à que está sendo discutida nestes autos, mas que dizem respeito ao levantamento de estoque realizado em relação aos anos de 2018 e 2019, respectivamente. Informa que, nos autos de ambos os casos, foram proferidas decisões entendendo pela improcedência das respectivas autuações - inclusive, pela improcedência integral no caso do Auto de Infração n^o 2794590029/21-9. Isso porque, ao ser realizada a reapuração da autuação com base na "quantidade tributável" constante das Notas Fiscais do período - e não com base na conversão da "quantidade comercial", utilizando-se os fatores de conversão aproximado - a própria Fiscalização reconheceu a ilegitimidade dos valores autuados, justamente porque decorreram da indevida aplicação dos fatores de conversão aproximados, os quais são inadequados para a finalidade de levantamento de estoque.

Informa que exatamente a mesma situação que ocasionou o reconhecimento da improcedência dos Autos de Infração n^{os} 279459.0002/21-3 e 2794590029/21-9 também ocorreu neste caso. Ou seja, o fato é que este Auto de Infração também se mostra improcedente, já que grande parte das divergências apuradas por meio do levantamento de estoque não decorreram de saídas omitidas, mas da aplicação dos mencionados fatores de conversão aproximados.

Dessa forma, tendo em vista que a diferença de estoque apontada pelo Auto de Infração não decorreu de omissões de saídas tributáveis, mas sim do fato de a Fiscalização ter adotado critérios equivocados (fatores de conversão de unidades aproximados) para a realização do levantamento de estoque, de forma a considerar quantidades divergentes da realidade (retratadas nos documentos fiscais da Requerente) de mercadorias objeto das operações de saída realizadas pela Impugnante, sustenta que se mostra totalmente improcedente a autuação.

Alega, ainda, que houve indevida desconsideração do estoque em trânsito do estabelecimento. Explica que outra questão que ensejou as divergências encontradas no levantamento de estoque, que deu origem ao Auto de Infração, diz respeito ao fato de a Fiscalização ter desconsiderado o estoque em trânsito do estabelecimento autuado, ou seja, as mercadorias que, especialmente no início do período autuado, estavam em transporte entre os estabelecimentos da própria empresa. Especialmente quanto a essa parte da autuação, alega que a divergência apontada pela Fiscalização decorre das características do software de gestão empresarial utilizado pela empresa.

Explica que tal software integra os mais diversos dados e processos de uma determinada empresa em um único sistema, possibilitando que departamentos como finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, marketing, vendas e compras dialoguem a partir de uma mesma base de dados. Afirmar ser necessário deixar claro que esse software NÃO permite a saída e o recebimento de mercadorias sem a escrituração da nota fiscal correspondente, sendo certo afirmar com segurança que não existe a menor possibilidade de a Requerente omitir saídas de mercadorias de

seu estabelecimento. No que interessa a esta Defesa, informa que o sistema utilizado promove movimentações correlatas e automáticas de baixa e de aumento de estoque sempre que um estabelecimento da empresa emite nota fiscal de saída com CFOP de transferência para outro estabelecimento seu, tal qual o CFOP 2152 ("transferência para comercialização").

Raciocina que as saídas que teriam sido omitidas pela Autuada, no que diz respeito a essa parte do Auto de Infração, decorrem, em sua maioria, de transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos. Por isso, no momento em que foram emitidas as notas fiscais de saída nos estabelecimentos remetentes, o sistema automaticamente abasteceu o estoque do estabelecimento autuado, para que nele constassem aquelas mesmas mercadorias. Contudo, essas mercadorias ainda enfrentariam alguns dias de trânsito rodoviário, até que as notas fiscais emitidas fossem escrituradas. Informa que os motivos que levaram à constatação da suposta divergência de estoque podem ser evidenciados no exemplo referente à Nota Fiscal nº 1.092.909, detalhado à folha 47.

Assim, levando em consideração apenas os registros de estoque do período, a Fiscalização presumiu a ocorrência de saídas sem documentação fiscal, tendo em vista que no estoque constavam mercadorias cujas notas fiscais ainda não haviam sido escrituradas, porque estavam em trânsito. Contudo, tivesse a Fiscalização confrontado os registros de cada mercadoria, teria certamente verificado que não houve omissão de saída no período autuado. Faz descrição detalhada da escrituração dos estoques na saída e após a chegada das mercadorias no destino.

Alega que o Relatório interno da empresa comprova o fato de que 604,8 Kg da mercadoria estavam efetivamente em trânsito (doc. 12), frisando que essa circunstância da contabilização em duplicidade de estoque em trânsito, em especial no momento da virada do ano de 2020 para 2021, explica grande parte da divergência apontada na autuação, afastando por completo a acusação de omissão de saídas apresentada pelo Fisco, conforme pode ser observado da planilha anexa doc. 12), deixando clara a improcedência da totalidade da autuação fiscal.

Diante disso, entende restar clara a improcedência do Auto de Infração, o qual deve ser cancelado, tendo em vista a ausência de saída omitida realizada pelo estabelecimento autuado.

Alega, finalmente, mais um erro do levantamento fiscal, consistente na indevida desconconsideração do estoque da empresa, em poder de terceiros (remessas de mercadorias para armazenagem). Explica que o quarto motivo que ensejou as divergências apontadas pelo Auto de Infração diz respeito ao fato de a Fiscalização ter desconconsiderado, em seu levantamento fiscal, o estoque mantido pela Defendente em poder de terceiros (tais como armazéns gerais, por exemplo). Ou seja, a apuração da Fiscalização desconconsiderou as remessas realizadas pelo estabelecimento autuado para fins de armazenagem, as quais, apesar de terem sido devidamente escrituradas pela empresa (tanto por meio da emissão de Notas Fiscais, quanto por meio do registro de tais saídas em sua EFD), foram consideradas como saídas omitidas pelo Auto de Infração.

Nesse contexto, destaca que, segundo o artigo 3º, inciso VI, da Lei 7.014/96, não incide ICMS sobre a remessa e o retorno de mercadorias para armazém geral, frigorífico e depósito fechado situados no Estado da Bahia. Nesse sentido, lista exemplos de remessas realizadas em 2021 pelo estabelecimento autuado para fins de armazenagem, especificamente em relação à mercadoria "PIZZA CONGELADA DE CALABRESA SADIA", destacando que tais notas fiscais de remessa foram desconconsideradas pela Fiscalização, o que ocasionou as supostas divergências autuadas. Argumenta com exemplos, asseverando que a nota fiscal nº 7548771 simplesmente não foi considerada pela Fiscalização em seu levantamento de estoque, assim como não foram consideradas as demais notas fiscais de remessa para armazenagem referentes à mercadoria "PIZZA CONGELADA DE CALABRESA SADIA", situação que se repetiu em relação a outros produtos comercializados pela empresa, conforme fica claro por meio do controle anexo (doc. 13), realizado pela defendente em relação às suas remessas e retornos para armazenagem.

Segundo a empresa, este é outro motivo que justifica o cancelamento do Auto de Infração, já que atesta, mais uma vez, a inconsistência do levantamento fiscal e a inexistência das divergências apontadas pela Fiscalização.

Diante de todo o exposto, requer seja DADO INTEGRAL PROVIMENTO a esta Defesa, para que seja JULGADO IMPROCEDENTE o lançamento tributário consignado no Auto de Infração nº 279459.0037/22-0, de forma que seja reconhecida a ilegitimidade da cobrança imposta contra a Defendente e, como consequência, integralmente extinto o crédito tributário consignado na autuação, nos termos do artigo 156, inciso IX, do CTN.

Termos em que pede deferimento.

Às folhas 380/385, o autuante prestou informação fiscal, tecendo as considerações que seguem.

Afirma que o Contribuinte comercializa mercadorias 100% passíveis de perecimento, estando dessa forma sujeito a perdas em suas operações comerciais. Explica que a regra do Art. 312 do RICMS deve ser utilizada de forma espontânea pelo contribuinte, tratando-se de perdas, furtos, roubos e quebras. Na ausência da espontaneidade, quando iniciada a fiscalização pelo auditor fiscal e realizado o levantamento do estoque, encontradas diferenças não regularizadas pelo contribuinte, informa que são classificadas como presunção de omissão de saídas ou de entradas.

De acordo com a demanda apresentada pela defesa, informa que revisou o levantamento quantitativo do estoque, aí considerando 100% da quantidade tributável contida nos arquivos XML. Refeito o levantamento quantitativo, informa que verificou que o novo total das saídas foi de 11.235.721 contra 11.225.173 da anterior, demonstrando que a aplicação do fator de conversão nas saídas em caixas não gerou diferença significativa.

Afirma que a defesa também argumenta a inclusão das remessas e retornos de depósito, e assim sendo, informa que fez a inclusão envolvendo essas remessas e retornos de depósito. Dessa forma, com a inclusão dessas remessas e retornos de depósito, informa que houve significativa redução da omissão de saída que passou de 142.369 kg para 12.681 kg, e, uma omissão de entrada de 108.730 kg, refletindo uma maior remessa para depósito de 227.794 kg. Ou seja, 2.627.576 kg de remessa contra 2.399.782 kg de retorno, o que veio gerar uma omissão de entrada maior que a de saída, conforme págs. 386 a 392.

Explica que, apesar da omissão de entrada ser de maior expressão monetária, manteve a cobrança pela omissão de saída pelo fato das mercadorias pertencerem à substituição tributária e o imposto do ICMS ST ser cobrado nas saídas com retenção. Ressalta, ainda, que, na presunção da omissão de saídas, o imposto do ICMS próprio e o da substituição tributária por retenção, ficaram sem o seu devido recolhimento.

Argumenta que as omissões de saídas ensejam sim a cobrança do ICMS-ST por retenção, e o contribuinte assim tem feito, ao aplicar a MVA de 25% nas operações internas com produtos comestíveis, conforme legislação abaixo relacionada e inúmeras notas fiscais de saídas anexas a esse PAF, conforme págs. 393 a 412.

Assim sendo, informa que, conforme demonstrativo analítico, o débito revisto ficou da seguinte forma:

- Omissão de saídas com um quantitativo de 12.681 kg, que, após aplicados os preços médios de saídas, formou uma base de cálculo de R\$ 275.419,02.

Informa que os débitos ficaram assim:

= ICMS próprio no valor de R\$ 49.575,42 = (18% x R\$ 275.419,02)

= ICMS ST por retenção da substituição tributária no valor de R\$ 12.393,86 = (MVA de 25% sobre 275.419,02 x 18% - ICMS próprio)

Informa que o valor total do débito somou R\$ 61.969,28, conforme págs. 386 a 392 (imposto normal + substituição tributária).

Transcreve os dispositivos regulamentares que tratam da substituição tributária.

Referindo-se aos itens 47 a 90 da defesa, afirma que o contribuinte parece não saber do se trata esse auto de infração, pois copiou e colou parte dos argumentos relativos ao auto de infração 279459.0038/22-6, que se referem a omissão de entradas de mercadorias tributadas que não pertencem à substituição tributária, para apontar inconsistências nesse PAF como comprovadamente se pode ver nos itens 48 a 90 da impugnação desse PAF ora discutido.

Informa que, nesse PAF, estamos tratando das mercadorias da substituição tributária, que são tributadas nas operações internas com retenção do imposto com aplicação da MVA de 25% conforme anexo 1 do Decreto 13.780/2012 em seu Art. 289.

Explica, ainda, que, conforme notas fiscais de saídas anexas, o contribuinte já aplica, nas operações internas com produtos comestíveis, a retenção do imposto por substituição tributária, conforme págs. 393 a 412.

Quanto aos itens 45 - 46 - 67 - 68 e 70 da defesa, destaca trecho do auto de infração 279459.0029/21-9, para explicar que houve recurso de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal, onde espera que o colegiado entenda que, apesar dos estornos, eles não foram suficientes para evitar diferenças de estoque obtidas através do levantamento quantitativo.

E, com relação ao auto de infração 279459.0002/21-3, destaca trecho do Acórdão, para informar que, após diversas manifestações ocorridas dentro da discussão administrava desse PAF, restou procedente em parte e, foi recorrido de ofício para uma das Câmaras.

Ressalta, ainda, que essa infração relativa ao levantamento de estoque tem sido recorrente nas fiscalizações realizadas contra esse contribuinte, e que já teve publicados os Acórdãos CJF nº 0326-11/21VD e JJF nº 0057-04/21-VD, com decisão pela procedência do auto de infração 279459.0034/19-0 - vide Acórdãos gravados em DVD, conforme págs. 17/18.

Diante do exposto acima, ratifica e solicita a procedência para esse auto de infração.

Às folhas 415/434, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, aduzindo o que segue.

Após fazer um breve resumo dos fatos, narra que, como decorrência dos argumentos apresentados pela empresa, o Fiscal Autuante, de ofício, refez o seu levantamento fiscal, o que resultou na alteração da acusação formulada: além de manter uma parcela (bastante reduzida frente à inicial) da cobrança de ICMS-ST (R\$ 12.393,86), a Fiscalização passou a exigir ICMS próprio no montante de quatro vezes o valor remanescente de ICMS-ST (R\$ 49.575,42). Argumenta, contudo, que o D. Fiscal Autuante desconsiderou os valores de ICMS próprio decorrentes de levantamento de estoque realizado pela Fiscalização em relação ao ano de 2021 já foram objeto de cobrança, por meio do Auto de Infração nº 279459.0038/22-6. Ou seja, ao refazer a autuação fiscal, o D. Fiscal Autuante passou a exigir imposto claramente em duplicidade, já que pretende cobrar valores que já estão sendo exigidos e discutidos por meio de outra autuação fiscal. Além disso, esclarece que, em sua Impugnação, explicou detalhadamente que a legislação da Bahia prevê o levantamento de estoque como método apto a justificar a cobrança apenas de ICMS próprio do estabelecimento autuado e que, por outro lado, não há qualquer autorização para a cobrança de ICMS-ST por meio desse mesmo método presuntivo.

Reitera que a exigência do ICMS-ST com base no método de levantamento de estoque parte de presunções que não estão autorizadas pela legislação baiana e que, portanto, são ilegítimas, tais como as já detalhadas em sua peça impugnatória. Argumenta que, por mais que, em sua manifestação, o D. Fiscal Autuante tenha afirmado que “as omissões de saídas ensejam sim a cobrança do ICMS ST por retenção”, não foi apresentado nenhum dispositivo legal que fundamente seu argumento. De forma diversa, apenas foram apresentados dispositivos genéricos que determinam que os produtos autuados estão sujeitos ao “regime da substituição tributária por antecipação” – nenhum deles capaz de justificar a utilização do método presuntivo do levantamento de estoque para amparar a cobrança de ICMS-ST. E nem haveria de ser diferente,

afinal, o método do levantamento de estoque é absolutamente incompatível com a cobrança do ICMS-ST, segundo advoga. Além disso, explica que o D. Fiscal Autuante ainda manteve parcialmente a cobrança de ICMS-ST no valor de R\$ 12.393,86, sob a equivocada premissa de que *“as mercadorias pertencem à substituição tributária”* – o que, como dito, é incapaz de embasar legalmente tal cobrança, de acordo com todos os argumentos já apresentados e que são ora reiterados.

Após a contestação, afirma que restou o montante total exigido de R\$ 61.969,28, oportunidade em que o D. Fiscal Autuante abriu prazo, embora de exíguos 10 dias – muito inferior, portanto, ao prazo de 60 dias previsto pelo artigo 123 do Decreto nº 7.629, de 9 de julho de 1999, (“RPAF/BA”) para defesas administrativas – a fim de que a empresa pudesse exercer integralmente o contraditório e apresentar manifestação contra as inovadoras conclusões decorrentes do novo levantamento fiscal. Diante disso, considerando que o novo levantamento fiscal resultou em cobrança completamente nova (em relação ao Auto de Infração original, mas repetida em relação ao Auto de Infração 2794590038/22-6) – e, portanto, em uma autuação também nova decorrente de novo critério jurídico – informa que seguirá suas diligências internas para compreender e contestar a integralidade das novas divergências apontadas pelo D. Fiscal Autuante, de modo que, caso pertinente, reservar-se-á ao direito de apresentar novos documentos e argumentos de defesa no prazo previsto pela legislação para apresentação de defesa administrativa (de 60 dias), resguardando assim a sua garantia ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório.

De todo modo, apesar das dificuldades decorrentes do exíguo prazo concedido para esta Manifestação, a Impugnante, em sua análise preliminar, concluiu que, ao contrário do afirmado pelo D. Fiscal Autuante, o novo levantamento fiscal não realizou na sua integralidade as correções da *“demanda apresentada pela defesa”*. De forma diversa, inclusive, o novo levantamento fiscal implicou inovação indevida no lançamento, incorrendo em novos vícios insanáveis nos trabalhos fiscalizatórios, em especial uma nítida cobrança em duplicidade de ICMS próprio.

Questiona a indevida cobrança em duplicidade de ICMS próprio (concomitância entre o novo levantamento fiscal e o auto de infração nº 279459.0038/22-6), destacando que, ao refazer o seu levantamento fiscal, passando a exigir, além do ICMS-ST cobrado originalmente nestes autos, também o ICMS próprio supostamente omitido pela Requerente em relação ao ano de 2021, o D. Fiscal Autuante incorreu em evidente cobrança em duplicidade do imposto estadual. Portanto, conclui não haver qualquer dúvida de que a nova cobrança de ICMS próprio pretendida pelo D. Auditor Fiscal representa vedada exigência em duplicidade do imposto sobre um mesmo fato gerador, de modo que essa parcela da cobrança deve ser prontamente cancelada. Não bastasse resultar em nítida cobrança em duplicidade de um mesmo imposto em face do estabelecimento autuado, a pretensão do D. Fiscal Autuante de passar a cobrar o mencionado ICMS próprio neste caso também viola os artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional (“CTN”), os quais impedem que o contribuinte seja surpreendido ao longo do processo administrativo com inovações na autuação, vedando-se, assim, justamente a alteração de critério jurídico já adotado pela Autoridade Fiscal Autuante.

Ressalta que, evidentemente, neste caso não houve a configuração de qualquer das hipóteses previstas pelo artigo 149 do CTN, tendo em vista que não houve fato novo descoberto pela Fiscalização entre a lavratura do Auto de Infração e a realização de sua retificação; e nem tampouco existiu qualquer acusação de dolo, fraude ou simulação contra a Requerente. Portanto, seja por conta do artigo 146, seja por conta do artigo 149 do CTN, conclui-se pela improcedência da pretensão da Fiscalização de, em sede de revisão do lançamento, aperfeiçoar o Auto de Infração, por meio da inclusão de nova cobrança (ICMS próprio) que não se encontrava presente na autuação original.

Alega, ainda, que outro dos equívocos cometidos pelo novo levantamento fiscal realizado pelo D. Fiscal Autuante – o qual, neste caso, estava presente desde o levantamento fiscal original – diz respeito à utilização indevida de fatores de conversão aproximados, adotados pela Fiscalização

para converter as quantidades das operações realizadas pela Requerente da unidade “número de caixas” para a unidade “peso (Kg)”. Narra que o Autuante, ao refazer o levantamento quantitativo supostamente considerando “100% da quantidade tributável contida nos arquivos XML”, reconheceu seu equívoco com relação à parcela majoritária da autuação, chegando, no entanto, a uma diferença de apenas 10.548 Kg no total das saídas, o que demonstra que ainda segue equivocado, embora em escala menor. Alega que esse equívoco é evidente, na medida em que, na planilha de apuração apresentada pela empresa (doc. 9 da Impugnação) - em que há a contraposição na coluna “BRF x FISCO” entre o peso correto que foi objeto das operações autuadas (coluna “peso”) e o peso considerado indevidamente pela Fiscalização (com base nos fatores de conversão aproximados, inadequados para fins de levantamento de estoque – coluna “Qtde Fisco”) – a diferença apresentada ultrapassa em muito a ordem de 10.548 Kg. Além disso, aponta que o D. Fiscal Autuante simplesmente não considerou o que foi apresentado pela Impugnante nos itens 47 a 90 da Defesa, alegando que se trataria de argumentos relativos a outro auto de infração (nº 279459.0038/22-6), “que se referem a omissão de entradas de mercadorias tributadas que não pertencem à substituição tributária”. Ressalta, todavia, que os argumentos apresentados nos referidos itens são essencialmente os mesmos justamente porque o Auto de Infração nº 279459.0038/22-6 (doc. 2) também decorreu da acusação de omissão de saídas supostamente incorrida pelo estabelecimento autuado.

Reitera que, no caso concreto, mesmo após a revisão do Auto de Infração, a Fiscalização seguiu se valendo dos tais fatores de conversão aproximados de caixas para quilogramas para realizar o levantamento de estoque em relação ao exercício de 2021 e, de forma absolutamente equivocada, para seguir concluindo pela omissão de saídas e consequente cobrança de imposto da Requerente. Apesar de tais fatores de conversão aproximados terem sido indicados pela própria empresa, reitera que esses critérios não poderiam nunca ser utilizados para a realização de levantamento de estoque.

No mais, reitera os argumentos já deduzidos quando da apresentação de sua peça impugnatória, detalhando algumas notas fiscais em que se dá a alegada distorção e concluindo que este Auto de Infração se mostra improcedente também sob esse ângulo, já que grande parte das divergências apuradas por meio dos levantamentos de estoque não decorreu de saídas omitidas pela empresa, mas da aplicação indevida dos mencionados fatores de conversão aproximados.

Reitera, ainda, a alegação de que as divergências decorrem do perecimento natural de mercadorias, destacando que as mercadorias (que foram objeto de perdas ou perecimentos) já tiveram os seus respectivos créditos de ICMS estornados e, por isso, não ocasionaram qualquer prejuízo aos cofres públicos.

Por fim, reitera também a sua alegação de que houve indevida descon sideração do estoque em trânsito do estabelecimento, destacando que foram descon sideradas as mercadorias que, especialmente no início e no final do período autuado, estavam em transporte entre os estabelecimentos da própria empresa. Como tal equívoco também não foi apreciado pelo D. Fiscal Autuante em seu novo levantamento fiscal, reitera os termos de sua defesa apresentada.

Diante de todo o exposto, considerando que o novo levantamento fiscal resultou em acusação completamente nova – e, portanto, em uma autuação decorrente de alteração do critério jurídico – informa que se reserva ao direito de apresentar, se necessário, defesa adicional contra essa nova autuação no prazo de 60 dias previsto pelo artigo 123 do RPAF/BA – sob pena de evidente prejuízo ao seu direito à ampla defesa. De todo modo, desde já, e independentemente dos novos documentos e argumentos que eventualmente poderão ser apresentados, reitera seu pedido de cancelamento integral do Auto de Infração, tendo em vista que ambos os levantamentos fiscais realizados pelo D. Fiscal Autuante (tanto o que justificou originalmente a autuação, quanto o ora contestado) foram realizados com diversos e evidentes vícios, os quais explicam as supostas divergências encontradas e que embasam as acusações tanto de omissão de saídas quanto, posteriormente, de omissão de entradas.

Diante disso, considerando a precariedade de tais levantamentos fiscais (principalmente do levantamento ora contestado) e, ainda, todas as alegações e documentos apresentados pela Impugnante – os quais demonstram que não houve qualquer entrada ou saída omitida pelo estabelecimento autuado – conclui ser de rigor o cancelamento integral da cobrança pretendida pela Fiscalização.

Termos em que pede deferimento.

Às folhas 480/482, o autuante presta uma nova informação fiscal, aduzindo o seguinte.

Tendo a BRF S/A, novamente se manifestado em relação ao auto de infração acima relacionado, informa que: 1) As mercadorias elencadas na omissão de saídas pertencem à substituição tributária e estão no Anexo 1 do RICMS 2012, vigente no ano de 2021; e 2) Contribuinte regularmente recolhe o ICMS próprio e faz a retenção do ICMS ST aplicando a MVA prevista no Anexo 1 conforme inúmeras notas fiscais juntadas ao PAF.

Junta mais notas fiscais de saídas referentes às mercadorias elencadas na omissão de saídas para evidenciar que o contribuinte tributa o ICMS normal com alíquota de 18% e aplica a MVA de 25% para a retenção do ICMS ST, conforme págs. 483/493. Transcreve, mais uma vez, a legislação aplicável.

Arremata a sua peça informativa, afirmando que: 1) todas as mercadorias objeto do levantamento fiscal são alimentos comestíveis; 2) todos os ajustes demandados pela defesa foram realizados; 3) foram aplicados os fatores de conversão para as entradas uma vez que não existe informação da quantidade tributável na EFD; 3) não foram utilizados fatores de conversão para o cálculo das saídas, e sim a informação contida nos arquivos XML; 4) o valor do débito do ICMS é de R\$ 49.575,42 e o ICMS-ST é de R\$ 12.393,86, somando um débito total a pagar de R\$ 61.969,28.

Ratifica a procedência do auto de infração.

À folha 500, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, oportunidade em que acosta uma planilha, no formato excel, contendo informações completas acerca das notas fiscais de entrada, no estabelecimento autuado. Informa, ainda, que a planilha acostada detalha a quantidade tributável, em kg, das mercadorias objeto das operações autuadas, de modo a demonstrar que parte das omissões apontadas pelo levantamento fiscal continua decorrendo da indevida utilização dos fatores de conversão aproximados.

Às folhas 106/107, o autuante presta uma nova informação fiscal, informando que o Contribuinte se manifestou novamente enviando planilha no formato EXCEL relacionando pesos e quantidade tributável do fisco das entradas de parte das mercadorias elencadas na cobrança do débito. Explica que, devidamente confrontadas, percebeu não haver diferenças nos levantamentos do contribuinte quando comparados com o do fisco. Reproduz um *print* dos totais das duas planilhas citadas, em que aponta uma diferença total de apenas 297 kg.

Dessa forma, aduz que ficam mantidas as informações fiscais anteriores prestadas nesse PAF, permanecendo: 1) débito do ICMS próprio valor de R\$ 49.575,42; 2) débito do ICMS ST pela retenção no valor de R\$ 12.393,86; 3) débito total a pagar no valor de R\$ 61.969,28.

Ratifica o lançamento e roga pela procedência do auto de infração.

Esse é o relatório.

VOTO

Trata-se de infração única, cuja conduta foi descrita como “*Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado*”. Trata-se de cobrança de ICMS-ST em face da detecção de omissão de saídas, apurada

mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadoria, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento. Preliminarmente, alega nulidade, ao argumento de que o roteiro de auditoria desenvolvido não é o meio adequado para a exigência do ICMS-ST, vez que as saídas ocorrem sem destaque do imposto. No mérito, aduz quatro argumentos: 1) não foi considerado o perecimento natural das mercadorias (perdas); 2) houve a utilização equivocada (por aproximação) dos fatores de conversão das unidades de medida; 3) a fiscalização contabilizou em duplicidade as mercadorias em trânsito (nas operações de transferência), existentes no final do exercício; e 4) a fiscalização deixou de considerar as remessas de mercadorias para fins de armazenagem.

Preliminarmente, quanto à alegação de roteiro de auditoria inadequado à presente exigência fiscal (ICMS-ST), tal assertiva estaria perfeita se o ICMS-ST fosse apurado e recolhido, pela empresa, nas operações de entrada, por antecipação. Não é, todavia, essa a realidade do estabelecimento autuado, vez que tem por obrigação reter e recolher o tributo em suas operações de saída, para contribuintes localizados no Estado da Bahia, fato que, aliás, restou muito bem demonstrado pelo autuante, em sua penúltima informação fiscal.

De fato, considerando que as mercadorias ingressaram no estabelecimento da BRF, advindas de outros estabelecimentos do próprio Sujeito Passivo (transferências), a responsabilidade pela retenção do ICMS-ST, nas saídas subsequentes, é da filial baiana, fato aliás que foi evidenciado pelo autuante, em sua peça informativa, quando acostou não somente uma relação de notas fiscais de saída, emitidas pelo estabelecimento autuado, mas também apresentou cópias dos documentos indicados, caracterizando que o Sujeito Passivo faz, usualmente, a retenção do ICMS-ST pelas saídas, relativamente às mercadorias objeto do presente levantamento fiscal.

Ora, omitidas as notas fiscais nas operações de saída, deve-se exigir não somente o ICMS próprio, mas também o ICMS-ST, devido nas operações subsequentes. E não poderia ser diferente, pois representaria um estímulo à não emissão de documentos fiscais pelas saídas, se considerássemos a impossibilidade de se exigir o imposto ST, o qual é exigível naquelas outras operações documentadas. Nesse sentido, tal exigência se enquadra no procedimento disciplinado no art. 4º da Portaria 445/98, conforme abaixo.

“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita (grifo acrescido).”

Rejeito, portanto, a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, quanto à alegação de que não foram consideradas as perdas por perecimento natural das mercadorias, é preciso que o Sujeito Passivo faça prova de que emitiu os documentos fiscais exigidos, indicando as notas fiscais respectivas, que deveriam ser contabilizadas. Se não o fez (e possui provas da ocorrência do fato alegado), é fundamental que evidencie o que alega com as provas de que dispuser, o que não ocorreu, ao menos até a presente fase processual. Rejeitado, portanto, tal argumento.

Quanto à alegação de que a fiscalização deixou de considerar as remessas de mercadorias para armazenagem, assiste razão ao Sujeito Passivo, pois os armazéns gerais depositários são estabelecimentos autônomos, relativamente à inscrição autuada, devendo, por isso, ser normalmente contabilizadas as remessas e retornos entre tais contribuintes. Noto, todavia, que tal pleito já foi atendido pelo autuante, uma vez que refez o demonstrativo de débito, contabilizando tais saídas. Acolhido, portanto, o argumento empresarial neste ponto.

Quanto à alegação de que a fiscalização contabilizou em duplicidade as mercadorias em trânsito (nas operações de transferência), existentes no final do exercício, o Sujeito Passivo não apresenta provas que possam respaldar a ocorrência dos fatos alegados.

De fato, a saída das mercadorias nos dias finais do exercício de 2020 e a chegada, no destino, nos primeiros dias do exercício seguinte não se traduz em prova de que tenha havido a dupla contabilização dessas quantidades, no levantamento fiscal. O que se faz necessário é evidenciar que as mercadorias em trânsito já se encontravam apropriadas no estoques final de 2020, fato esse que, se provado, acabaria por acarretar, efetivamente a dupla contagem, vez que a fiscalização fez nova contabilização da nota fiscal, quando da chegada das mercadorias no estabelecimento de destino.

Na ausência de qualquer elemento de prova que evidencie o registro antecipado das mercadorias no estabelecimento autuado, deixo de acolher o pleito empresarial neste ponto.

Quanto à alegação de utilização de fatores de conversão aproximados, possui razão o Sujeito Passivo. Nesse sentido, o autuado acostou, à folha 502, uma planilha, no formato excel, contendo informações completas acerca das notas fiscais de entrada, no estabelecimento autuado. Informa, ainda, que o demonstrativo lá contido detalha a quantidade tributável, em kg, das mercadorias objeto das operações autuadas, de modo a evidenciar que parte das omissões apontadas pelo levantamento fiscal continuam decorrendo da indevida utilização dos fatores de conversão aproximados. Em sua informação fiscal, o Autuante totaliza os valores de cada uma das tabelas e apura uma diferença de 297 kg.

Examinando o arquivo “*DEMONSTR CONTRIBUINTE – FATORES DE CONVERSÃO*”, anexado pelo contribuinte, é possível constatar que há, efetivamente, diferença apontada pela empresa e reconhecida pelo Autuante, conforme coluna “F” da planilha. Assim, considerando-se que o procedimento fiscal acarretou uma pequena distorção no levantamento quantitativo, deve-se expurgar tais quantidades, das omissões apuradas, individualmente, por espécie de mercadoria inventariada, de forma a se apurar a verdade material.

Nesse sentido, foi possível identificar distorções no levantamento fiscal, apenas nos códigos de mercadoria abaixo listados:

CÓDIGO	OMISSÃO SAÍDAS	DISTORÇÕES	NOVAS OMISSÕES
445888	52,02	0,79	51,23
450966	259,60	2,04	257,56
456497	130,59	14,83	115,76
493239	246,80	0,40	246,40
494412	180,05	0,05	180,00
494514	25,50	0,00	25,50
496513	15,91	1,83	14,08
500093	159,66	143,10	16,56
500745	664,33	9,35	654,98
557395	277,50	7,80	269,70
579663	183,99	105,20	78,79
692754	757,59	31,14	726,45
693654	119,06	123,66	-

Registre-se, por oportuno, que a distorção que teve influência no presente auto de infração foi aquela que se manifesta quando as entradas contabilizadas pelo autuante são superiores àquelas consideradas pela empresa autuada. Efetivamente, são essas as situações que resultam omissão de saídas, já que, quando ocorre o contrário (ou seja, as entradas apuradas pela empresa são menores que as consideradas pela fiscalização) o resultado é omissão de entradas que não está sendo cobrada neste lançamento.

Com as reduções das omissões de saídas (quadro acima), o recálculo do ICMS-ST reduz o imposto cobrado de R\$ 12.393,86 (apurado pelo autuante na sua última informação fiscal) para o montante de R\$ 10.360,55.

Quanto ao cálculo do imposto normal devido em decorrência das omissões recalculadas, devem ser objeto de outro lançamento, vez que não foi essa a natureza da exigência aqui lançada.

Do exposto, julgo **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração, no montante de R\$ 10.360,55.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0037/22-0**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 10.360,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014,96, além dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR