

PROCESSO - A. I. Nº 279459.0038/22-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - BRF S.A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0193-03/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/03/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF Nº 0060-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo período, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária – o das saídas tributáveis. No presente caso, a revisão levada a efeito pelo Autuante ante os elementos apresentados pela defesa, apurou o valor da omissão de entradas superior ao das saídas originalmente apontada, portanto, é legal a exigência, haja vista que os novos elementos foram, entregues ao autuado, inclusive, reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, preservando-se plenamente o direito de ampla defesa do contribuinte. Após revisão fiscal e acolhimento parcial dos argumentos defensivos o valor originalmente exigido foi reduzido. Não acatadas nulidades arguidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, em razão do Acórdão Nº 0193-03/24-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 20/12/2022, que originalmente exigia ICMS no valor histórico de R\$ 436.163,00, mais multa de 100%, relativo à infração abaixo:

***Infração 01 – 004.005.001:** Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Ano de 2021.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 23/10/2024 (fls. 808 a 829) e decidiu pela Procedência Parcial do lançamento fiscal, reduzindo o valor a ser exigido para o montante de R\$ 187.109,95, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO

Preliminarmente, analisando os elementos que compõem o presente processo, sobre os aspectos formais, verifico que o lançamento fiscal foi exposto com clareza, com fundamentação de fato e de direito, na medida em que se descreveu a infração, fundamentando com a indicação dos documentos pertinentes, assim como, foi indicada a legislação que regula os fatos sob julgamento. O Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com os fatos descritos no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e

o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal ou perícia para se comprovar o erro do Fisco, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que com a diligência saneadora solicitada por esta 3ªJF, devidamente realizada pelo Autuante, com a reabertura do prazo de defesa ao contribuinte 60 (sessenta) dias, e o refazimento dos cálculos com base nas informações trazidas no curso de tramitação do processo pelo próprio defendente, entendo que os elementos contidos nos autos são suficientes para apreciação do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

No presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, e a entendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir crédito tributário em razão de falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento em sua escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2021. (Infração 004.005.001).

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (Art. 1º da Portaria 445/98).

É importante registrar, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, a partir da equação: Estoque Inicial + Compras do Período – Vendas realizadas no Período = Estoque Final.

Os estoques (Iniciais e Finais) estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias realizadas pela empresa no final de cada ano. Considerando que no presente caso, o levantamento foi realizado em regime fechado, no exercício de 2021, será considerado como Estoque Inicial as mercadorias declaradas pelo Autuado no seu livro Registro de Inventário ao final de 2020, e os dados do livro Registro de Inventário de 31.12.2021, como Estoque Final.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido. Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas, as quantidades de mercadorias.

Verifico que a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD do Autuado, onde consta seus livros fiscais: Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário. Constato ainda, que foi solicitado pela fiscalização e o Autuado disponibilizou tabela com os fatores de conversão utilizados em suas operações mercantis. Assim, a omissão de receitas foi apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado, com supedâneo nas regras da Portaria nº 445/98.

Sobre o tema, assim estabelece o art. 4º da Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias:

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.

Em sua impugnação o defendente contestou o Auto de Infração, sob o argumento de que as divergências apuradas no levantamento de estoque não decorreram de saídas omitidas, mas, sim, dos seguintes fatos:

- (i) perecimento natural de mercadorias, ensejando o estorno dos créditos de ICMS correspondentes;*
- (ii) utilização equivocada de fatores de conversão de medidas aproximados;*
- (iii) descon sideração do 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 operações ocorridas nos primeiros dias do ano de 2021; e*
- (iv) descon sideração das remessas de mercadorias para armazenagem (estoque em poder de terceiros).*

Assim, o defendente elaborou planilhas para demonstrar as entradas e saídas realizadas no período fiscalizado, apontando o crédito fiscal estornado devido ao perecimento de mercadorias, e as notas fiscais que se encontravam em trânsito no final do exercício, além de documentos fiscais referentes remessas para armazenagem - estoque em poder de terceiros. Além disso, em atendimento a intimação do Autuante apontou o fator de conversão utilizado pela empresa em detrimento daqueles considerados pela fiscalização na elaboração do levantamento fiscal.

De posse desses elementos e em atendimento a diligência solicitada pela 3ª JF, o Autuante concluiu pela necessidade de realizar ajustes no levantamento fiscal. Essa correção resultou em mudança da tipificação da omissão, inicialmente saídas e após os ajustes se revelou como omissão de entradas, reduzindo também, o valor exigido originalmente.

O defendente se mostrou inconformado com os ajustes realizados pelo Fiscal. Apresentou entendimento, de que o Auto de Infração deveria ser totalmente cancelado, tendo em vista que a legislação tributária veda a alteração do lançamento tributário no curso do processo administrativo. Acrescentou ser incabível a conduta do Autuante de (i) alterar o critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação de fiscal (de omissão de saídas para uma acusação nova, de omissão de entradas); e (ii) tentar aperfeiçoar o lançamento por meio da realização de sucessivos levantamentos fiscais diferentes, todos eles por ter encontrado vícios incorridos nas apurações anteriores.

Sobre estas alegações, observo que não podem prosperar. De acordo com a legislação de regência, a Portaria 445/98, art. 13, assim determina:

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;

No presente caso, com base na contestação do próprio Autuado que trouxe ao processo elementos sustentando suas alegações é que foram realizados os ajustes que culminaram na mudança de omissão de saídas, para omissão de entradas. Ao contrário do que sustenta o defendente, não houve alteração do critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação fiscal, que continua a mesma – omissão de receitas.

Dessa forma, o que houve foi mudança do tipo de omissão – alterado de saídas para entradas, que conforme reproduzido acima, está devidamente previsto na legislação vigente. Ademais, convém consignar, que em busca da verdade material, o processo foi convertido em diligência, a fim de que o impugnante tomasse ciência dos novos elementos trazidos pelo Autuante, em respeito ao direito de ampla defesa e do contraditório, inclusive, foi determinada a reabertura do prazo de defesa, 60 (sessenta) dias, o que foi feito. Portanto, não há que se falar em ofensa ao princípio da verdade material e ao princípio da ampla defesa.

Vale observar que ao se apurar uma omissão de saída de mercadoria mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, o ICMS é exigido com base na própria operação de saída omitida, isto é, as saídas realizadas sem documentação fiscal. Já no caso de omissão de entradas, o ICMS é exigido com base na presunção legal de que o recurso financeiro empregado na aquisição da mercadoria cuja entrada foi omitida teve origem em uma operação de saída tributada anteriormente realizada desacompanhada de documentação fiscal.

Assim sendo, tanto na hipótese de omissão de saída, como na de omissão de entrada, o fato gerador do ICMS lançado é o mesmo, ou seja, a operação de saída de mercadorias sem a emissão da correspondente documentação fiscal. Significa dizer, que não há mudança no fulcro da autuação quando se passa de uma exigência de imposto com base em uma omissão de entrada para uma omissão de saída, ou vice-versa.

No presente caso, convém salientar que as duas espécies de omissões constaram no levantamento quantitativo original e foram, desde a lavratura do Auto de Infração, do conhecimento do autuado. Ademais, conforme estabelece o artigo 14 da Portaria nº 445/98, quando se apurar omissões de entradas e de saídas em um mesmo levantamento quantitativo, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência da presunção relativamente à omissão de entrada, deverá a fiscalização manter a cobrança referente à omissão de saída, ou vice-versa. Sendo assim, concluo que inexistente mudança no fulcro da autuação.

Na assentada de julgamento, a patrona da Autuada em sustentação oral, reiterou ser incabível o aperfeiçoamento do lançamento, com a elaboração de novos levantamentos fiscais diferentes dos originalmente apurados. Entretanto, declarou que acaso não fossem acatados os argumentos para declarar o integral

cancelamento ou nulidade do Auto de Infração, a empresa concorda com o pagamento do valor remanescente apurado pela fiscalização, considerando que o levantamento fiscal ajustado foi elaborado com base nas informações prestadas pela empresa.

Sobre estas alegações, observo que os erros cometidos pelo Autuante, não podem ser aproveitados como arguição de nulidade ou para cancelamento da autuação. Os termos do § 1º, do art.18 do RPAF/99, que reproduz a seguir, assim estabelece, in verbis:

Art.18. (. . .)

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe, no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias, para sobre eles se manifestar, querendo.

Nessa esteira, ressalto que conforme já dito neste voto, a ação fiscal se deu com base nos elementos necessários disponibilizados pelo próprio Autuado. Vale salientar, que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos eletrônicos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais e qualquer inconsistência, equívoco ou divergência, apurado quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao Autuado indicar objetivamente e apresentar a escrituração e correspondente documentação fiscal.

Analizando detidamente os elementos que emergem do contraditório, constato que o impugnante apresentou argumentos e elementos de provas que elidiram parcialmente a acusação fiscal na forma originalmente apontada no Auto de Infração, isto é, a acusação de omissão de saídas se tornou menor que a omissão de entradas.

É importante registrar, que consta do processo, que para cumprir a diligência solicitada, o Autuante intimou o contribuinte através do DT-e solicitando planilhas com as entradas, saídas, o peso da quantidade tributável e o estoque em trânsito do estabelecimento, inerentes ao exercício fiscalizado. O Autuado disponibilizou os arquivos requeridos. Em 23 de agosto de 2023, o contribuinte se manifestou afirmando não ter identificado divergências sobre o estoque em trânsito do levantamento fiscal no período autuado.

Refeito o levantamento da Omissão de Entradas, em conformidade com a planilha informando as entradas e saídas elaborada pelo contribuinte, o débito pela omissão de entradas remanesce no valor de R\$ 187.109,95 representando a omissão de entradas de 170.031 kg.

Nesse cenário, apesar de o autuado ter sido cientificado da revisão fiscal realizada, inclusive, da mudança de omissão de saídas para omissão de entradas, e ter recebido cópia do termo de diligência, das novas planilhas e demonstrativos elaborados pelo Autuante, com arquivos eletrônicos referentes à conclusão da diligência, se manifestou apenas reiterando a defesa inicial.

Dessa forma, acato as conclusões do Autuante e a infração é parcialmente procedente nos termos dos demonstrativos ajustados fls. 782/785, remanescendo o valor de R\$ 187.109,95.

Impende registrar, que nesse sentido vem sendo prolatadas reiteradas decisões deste CONSEF, conforme Acórdãos CJF 0314-12/17, JJF 0163-01/18, JJF 0233-04/20.

O defendente requereu ainda, que todas as intimações e notificações relativas ao presente PAF sejam direcionadas ao seu advogado, no endereço indicado nas razões de defesa.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 3ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

Registrada a presença da advogada Dra. Ananda Elisa Barbosa do Nascimento Rossi Greco na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Inicialmente observo que a decisão da 3ª JJF (Acórdão JJF Nº 0193-03/24-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$ 436.163,00 para o montante de R\$

187.109,95, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

O Auto de Infração imputou ao autuado a falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2021.

O procedimento de auditoria de estoques está previsto na legislação vigente, inclusive à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98, tendo como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Na situação em comento, a redução do valor exigido decorreu do acolhimento pelo órgão julgador de primeira instância, da revisão fiscal procedida pelo autuante às fls. 728 a 733, e arquivos em mídia à fl. 734 dos autos, onde a autoridade fiscal acolheu os argumentos do contribuinte de que a ação fiscal não havia observado os seguintes fatos: (i) perecimento natural de mercadorias, ensejando o estorno dos créditos de ICMS correspondentes; (ii) utilização equivocada de fatores de conversão de medidas aproximados; (iii) desconconsideração do 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 operações ocorridas nos primeiros dias do ano de 2021; e (iv) desconconsideração das remessas de mercadorias para armazenagem (estoque em poder de terceiros).

Portanto, na revisão efetuado pelo autuante, o preposto fiscal, por exemplo, procedeu a correção para a Nota Fiscal de nº 7.183.970, que antes constava 28,6 kg e, agora está com 33,37 kg, conforme arquivo XML (print do registro do lançamento). Procedeu também a correção do estoque inicial da mercadoria com código 493484, onde ajusta o inventário inicial de 720 kg para 115 kg, devido a demanda apresentada pela defesa referente a trânsito de 604,8 kg, NF 1092909, (planilha omissão de entradas - Estoque inicial alterado, fls. 439/427). Ainda com referência à NF 7548771 da mercadoria *“Pizza congelada de calabresa Sadia”* foi feita a correção com a inclusão das remessas e retornos de depósito no novo levantamento. (Print da saída).

Refeito o levantamento foi apurada omissão de entradas maior que a omissão de saída, em conformidade com os pesos das entradas informadas pelo contribuinte, no montante de R\$ 187.109,95 (demonstrativos às fls. 728 a 734).

Diante do exposto, os membros da 3ª JJF, através do Acórdão mais acima mencionado, concluíram o seguinte:

Assim, o defendente elaborou planilhas para demonstrar as entradas e saídas realizadas no período fiscalizado, apontando o crédito fiscal estornado devido ao perecimento de mercadorias, e as notas fiscais que se encontravam em trânsito no final do exercício, além de documentos fiscais referentes remessas para armazenagem - estoque em poder de terceiros. Além disso, em atendimento a intimação do Autuante apontou o

fator de conversão utilizado pela empresa em detrimento daqueles considerados pela fiscalização na elaboração do levantamento fiscal.

De posse desses elementos e em atendimento a diligência solicitada pela 3ª JF, o Autuante concluiu pela necessidade de realizar ajustes no levantamento fiscal. Essa correção resultou em mudança da tipificação da omissão, inicialmente saídas e após os ajustes se revelou como omissão de entradas, reduzindo também, o valor exigido originalmente.

[...]

No presente caso, com base na contestação do próprio Autuado que trouxe ao processo elementos sustentando suas alegações é que foram realizados os ajustes que culminaram na mudança de omissão de saídas, para omissão de entradas. Ao contrário do que sustenta o defendente, não houve alteração do critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação fiscal, que continua a mesma – omissão de receitas.

[...]

Dessa forma, acato as conclusões do Autuante e a infração é parcialmente procedente nos termos dos demonstrativos ajustados fls. 782/785, remanescendo o valor de R\$ 187.109,95.

Destarte, examinando os autos, é possível notar que a decisão em primeira instância se encontra adequadamente amparada pela informação fiscal, e devidamente comprovada através de documentos e planilhas acostadas aos autos, onde restou demonstrado que o débito pela omissão de entradas remanesce no valor de R\$ 187.109,95, referente a omissão de 170.031 kg de mercadorias.

Destarte, vejo que a decisão recorrida, que retificou o valor da exigência não merece reparo, pois escorou-se no exame perpetrado pelo autuante e devidamente demonstrada nos autos.

Do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0038/22-6, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 187.109,95**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS