

**PROCESSO** - A. I. Nº 206984.0004/05-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LIMPEZA AGEVAL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0391-02/05  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 06/02/06

## 2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0013-12/06

**EMENTA:** ICMS. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. 1. ENTRADA DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas, e também não contabilizadas. Comprovada a ocorrência através de cópias de notas fiscais coletadas no CFAMT no trajeto das mercadorias para o estabelecimento autuado, e servem como elemento de prova do cometimento da infração. Elidida em parte a imputação. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Decretada, de ofício, a nulidade deste item. Procedimento fiscal sem respaldo na lei e nas técnicas de auditoria fiscal-contábil. Modificada a Decisão da Junta de Julgamento. Recurso **NÃO PROVIDO** quanto ao item 1 e **PREJUDICADO** quanto ao item 2. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, em razão do valor do débito de Auto de Infração ter sido reduzido na Decisão proferida pelo órgão de 1ª Instância administrativa. A lide fiscal em questão tem origem no Auto de Infração lavrado em 30/06/2005 que reclamou o valor de R\$54.863,41, a título de ICMS, em decorrência dos seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 30.703,47, referente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não contabilizadas com base em notas fiscais capturadas nos postos fiscais pelo CFAMT, no meses de janeiro a agosto de 2002, conforme demonstrativos e documentos às fls. 11 a 49.
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$ 24.159,94, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias relativo ao exercício de 2003, conforme demonstrativos e documentos às fls. 50 a 155.

O julgador “*a quo*”, ao decidir a controvérsia, exarou voto, a seguir transcrito na íntegra:

*“Analisando os fatos discutidos neste processo com base nos documentos apresentados pelo autuante e pelo autuado é possível concluir o seguinte.*

*Infração 1 – Trata-se de exigência de ICMS no valor de R\$ 30.703,47, referente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não contabilizadas com base em notas fiscais coletadas no CFAMT, no período de janeiro a agosto de 2002, cujo débito encontra-se devidamente demonstrado à fl. 12, através das notas fiscais nºs 9033, 621, 18059, 151, 399, 565, 61653, 7366, 20068, 4250, 15456 e 891.*

*Quando é detectada pela fiscalização a falta de contabilização de entradas de mercadorias com base em notas fiscais coletadas no CFAMT, a legislação tributária autoriza a presunção legal de que o contribuinte efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas, e também não contabilizadas (parágrafo 3º, art. 2º do RICMS/97).*

*Quanto a comprovação dos Recursos utilizados para elidir a presunção de omissão de saídas referente às notas fiscais nºs 61653 e 7366, concordo com o autuante no sentido de que somente foi comprovada a origem dos Recursos em relação à Nota fiscal nº 61653, no valor de R\$ 35.800,03, através de financiamento de veículo. No tocante a alegação de que o Caixa da empresa possuía suporte suficiente, nenhuma prova nesse sentido, e para ser válido esse raciocínio deveria ser examinado a movimentação financeira do período em que ocorreram as compras para ser verificada a repercussão financeira até a presente data.*

*Refazendo-se o cálculo do débito deste item com a concessão do crédito fiscal de 8% previsto no § 1º do artigo 408-S do RICMS/97, na condição de empresa de pequeno porte inscrita no CAD-ICMS pelo regime do SimBahia, a exigência fiscal fica reduzida para o valor de R\$ 13.032,77 conforme demonstrativo abaixo, ressaltando-se que o autuante à fl. 194, apesar de ter considerado a mesma dedução e o referido crédito fiscal, calculou incorretamente o ICMS devido.*

DATA DA OCORRENCIA	B. CÁLCULO ANTERIOR	DEDUÇÃO	B.CÁLCULO ATUAL	ICMS	CRÉDITO FISCAL (8%)	DIFERENÇA A RECOLHER
				DEVIDO (17%)		
Janeiro	13.545,00	-	13.545,00	2.302,65	1.083,60	1.219,05
Fevereiro	2.930,00	-	2.930,00	498,10	234,40	263,70
Março	7.085,00	-	7.085,00	1.204,45	566,80	637,65
Abril	20.538,35	-	20.538,35	3.491,52	1.643,07	1.848,45
Maiο	98.130,27	35.800,03	62.330,24	10.596,14	4.986,42	5.609,72
Junho	5.436,50	-	5.436,50	924,21	434,92	489,29
Julho	19.353,26	-	19.353,26	3.290,05	1.548,26	1.741,79
Agosto	13.590,22	-	13.590,22	2.310,34	1.087,22	1.223,12
TOTAIS	180.608,60	35.800,03	144.808,57	24.617,46	11.584,69	<b>13.032,77</b>

*Infração 02 – Este item faz referência a diferença de entradas de mercadorias apurada através de auditoria de estoques, sendo exigido o imposto relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.*

*A auditoria de estoques é um roteiro de fiscalização que visa conferir as entradas e as saídas em cotejo com os estoques inicial e final declarados no período pelo contribuinte.*

*No caso em comento, pelo que consta nos autos o estabelecimento é uma empresa de pequeno porte inscrita no SimBahia que industrializa “Sabões” e “Velas”, cuja auditoria de estoques levantou tais produtos partindo da matéria-prima utilizada na sua composição.*

*Considerando que o estabelecimento não escriturou o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, o autuante valendo-se do total de caixas produzidas durante o*

*exercício de cada produto apurou a quantidade de entradas através da divisão do consumo líquido em quilograma das duas matérias-primas básicas utilizadas na sua fabricação pelo consumo médio em quilogramas de matérias-primas consumidas por caixa de produto vendido, e sobre estas deduziu as perdas nos percentuais informados pelo autuado (doc. fls. 146 a 155), tudo conforme demonstrativos às fls. 50 a 155. O autuado contestou os percentuais de perdas, porém não apresentou nenhum levantamento em sentido contrário, inclusive que motivasse uma revisão fiscal, se fosse o caso. Protestou sobre a não inclusão de crédito fiscal de 8% previsto para as empresas optantes pelo SimBahia.*

*Considero que os dados utilizados pelo autuante estão corretos, e espelham a realidade do estabelecimento, cujos percentuais de perdas adotados pela autuante são os aceitáveis, pois a fonte para a sua obtenção foi a escrita fiscal do estabelecimento.*

*O autuado apesar de ter aduzido incorreções no trabalho fiscal, mesmo assim, reconheceu um débito calculado das diferenças de entradas nas quantidades de 9.438 de “Sabões” e “7.809” de “Velas”, calculado com base no preço unitário médio das entradas de matérias-primas, entendendo que essa é a forma prevista no art. 8º, inciso I, da Portaria nº 445/98, e com a dedução do citado crédito fiscal, conforme demonstrativos às fls. 177 a 178.*

*Inexistindo compras dos produtos levantados, por se tratar de auditoria de estoques em estabelecimento industrial, o preço unitário médio corresponde ao custo médio unitário constante no inventário final do período considerado, a teor do que dispõe o artigo 60, inciso II, alínea “b”, item 2, do RICMS/97, conforme foi elaborado na informação fiscal pelo autuante.*

*Contudo, observo que o autuante neste item também incorreu em equívoco no cálculo do débito à fl. 195, uma vez que, apesar de ter encontrado corretamente a base de cálculo, e ter apurado o valor do crédito fiscal de 8%, ao invés de deduzir esta importância do imposto devido, abateu da base de cálculo e apurou o valor do ICMS a recolher.*

*Desta forma, o débito deste item fica modificado para a cifra de R\$ 13.148,71, correspondente ao débito do item “Sabões” = R\$ 9.156,75 e de “Velas” = R\$ 3.991,96, conforme demonstrativo comparado abaixo.*

ESPECIFICAÇÃO	SABÕES DIVERSOS		VELAS DIVERSAS	
	AUTUADO	AUTUANTE	AUTUADO	AUTUANTE
CÓDIGO	1ª		2ª	
UNIDADE	CX		CX	
Omissão de entradas	9.438		7.809	
Preço Unitário Médio	0,96	10,78	2,26	5,68
Base de Cálculo	9.060,48	101.741,64	17.648,34	44.355,12
ICMS devido à aliq. 17%	1.540,28	17.296,08	3.000,22	7.540,37
Crédito Fiscal de 8%	724,84	8.139,33	1.411,87	3.548,41
ICMS a Recolher	815,44	9.156,75	1.588,35	3.991,96

*Nestas circunstâncias, restando caracterizado que o autuado incorreu, na condição de empresa de pequeno porte inscrita no SIMBAHIA na situação prevista no inciso III do art. 42, da Lei nº 7.014/96 (inciso V do art. 408-L do RICMS/97), é devido o cálculo da exigência de imposto, neste caso, com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, com a dedução de 8% sobre a receita omitida, a título de crédito fiscal, conforme previsto no artigo 19 da Lei nº 7.357/98 (artigo 408-S, § 1º, do RICMS/97, alterado pelo Decreto nº 8.413/02).*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$ 26.181,48, homologando-se os valores recolhidos através de parcelamento do débito às fls. 207 a 209.*

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito	Infração
31/1/2002	9/2/2002	7.170,88	17	70	1.219,05	1
28/2/2002	9/3/2002	1.551,18	17	70	263,70	1
31/3/2002	9/4/2002	3.750,88	17	70	637,65	1
30/4/2002	9/5/2002	10.873,24	17	70	1.848,45	1
31/5/2002	9/6/2002	32.998,35	17	70	5.609,72	1
30/6/2002	9/7/2002	2.878,18	17	70	489,29	1
31/7/2002	9/8/2002	10.245,82	17	70	1.741,79	1
31/8/2002	9/9/2002	7.194,82	17	70	1.223,12	1
31/12/2003	9/10/2002	77.345,35	17	70	13.148,71	2
TOTAL DO DÉBITO					26.181,48	

O processo foi distribuído a esta 2ª Câmara de Julgamento para fins de reexame da Decisão de 1ª Instância.

## VOTO

Para melhor compreensão das questões postas em discussão neste Recurso de Ofício, analisarei em separado os itens 1 e 2 do Auto de Infração.

Em relação à infração 1, foi exigido ICMS por ter a fiscalização apurado omissão de saídas de mercadorias tributáveis através de entradas de produtos não contabilizadas com base em notas fiscais coletadas no CFAMT, no período de janeiro a agosto de 2002, encontrando-se o débito devidamente demonstrado à fl. 12, através das Notas Fiscais nºs 9033, 621, 18059, 151, 399, 565, 61653, 7366, 20068, 4250, 15456 e 891. De acordo com a legislação do ICMS quando é detectada pela fiscalização a falta de contabilização de entradas de mercadorias com base em notas fiscais coletadas no CFAMT é autorizada a presunção legal de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, relacionados a operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas (parágrafo 3º, art. 2º do RICMS/97). Restou comprovado, com a juntada pelo contribuinte aos autos dos documentos pertinentes, a origem dos recursos em relação à Nota Fiscal nº 61653, no valor de R\$35.800,03, vinculada ao financiamento de veículo adquirido pelo autuado. No tocante a alegação de que o Caixa da empresa possuía suporte suficiente para dar cobertura às demais aquisições, nenhuma prova foi produzida no processo. Restava, ao agente fiscal, adequar a exigência tributária aos critérios de apuração do regime Simplificado do ICMS (SimBahia), com a concessão do crédito fiscal de 8% previsto no § 1º do artigo 408-S do RICMS/97, considerando a condição de empresa de pequeno porte do sujeito passivo, inscrito no CAD-ICMS à época da ocorrência dos fatos geradores. Com adequação promovida pelo autuante por ocasião da informação fiscal, o valor do débito apurado na ação fiscal foi reduzido corretamente, de R\$30.703,47 para R\$13.032,77, sendo devidamente confirmada pela Junta de Julgamento Fiscal, devendo a Decisão de 1º grau ser confirmada por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

A infração 2, refere-se à diferença de entradas de mercadorias apurada através de auditoria de estoques, pertinente ao exercício de 2003. Foi exigido o imposto relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

Chamou-nos a atenção que o levantamento quantitativo em análise apurou omissão de entradas de **produtos acabados**, tomando como ponto de partida para esta dedução o consumo das seguintes matérias-primas: 1) óleos, utilizados na fabricação de sabões; 2) parafina (Gewax BR 145), aplicado na produção de velas. Foram também considerados os índices de perdas inerentes aos respectivos processos de produção industrial, de acordo com as informações prestadas pelo contribuinte, além dos índices de consumo de matéria-prima por espécie de mercadoria produzida.

A esta Câmara de Julgamento Fiscal foi devolvido, via Recurso de Ofício, o exame das parcelas em que a Fazenda Pública Estadual foi sucumbente, face à declaração de procedência parcial do Auto de Infração. Todavia, este órgão julgador pode e deve declarar a nulidade de procedimentos fiscais que não tenham respaldo na legislação e nas técnicas de auditoria fiscal-contábil geralmente aceitas, com suporte no art. 18, inc. III, em especial, se o lançamento de ofício contiver infração não capitulada na lei.

No caso em análise, o levantamento fiscal, em relação ao item 2 do Auto de Infração, apresenta resultado, que do ponto de vista técnico, não tem sustentação, pois em se tratando de estabelecimento industrial não há como se apurar **omissões de entradas de produto acabado**, tomando por base o consumo de matérias-primas, pois não é possível alguém omitir aquilo que não produziu. A acusação fiscal, portanto, do ponto de vista jurídico e contábil não faz qualquer sentido, se constituindo, em analogia, como Direito Penal, na figura do crime impossível.

Vislumbra-se, nos autos, entretanto, a possibilidade da quantidade produzida pela indústria ser incompatível com o consumo de matéria-prima, fato que poderia evidenciar a ocorrência de entrada de insumos sem nota fiscal, ensejando, neste caso, a apuração de desequilíbrio na relação insumo-produto e, em consequência, a exigência de ICMS por omissão de entradas de matérias-primas. O raciocínio contrário, esboçado na peça de lançamento em análise, como reiteradamente dito linhas acima, não apresenta qualquer sentido do ponto de vista fiscal-contábil, com a agravante dos resultados gerados na ação fiscal não terem respaldo na legislação do ICMS. Não há no RICMS e nem mesmo na Portaria nº 445/98, que regula os procedimentos vinculados à contagem de estoques, dispositivos que dêem sustentabilidade aos resultados obtidos na presente ação fiscal.

Desta forma, a conclusão a que chegamos quanto à segunda infração é a seguinte: o procedimento levado a efeito pela fiscalização se constituiu em um método de arbitramento da base de cálculo sem suporte na legislação do imposto. Em razão disso, julgo PREJUDICADO o Recurso de Ofício quanto ao item 2 do Auto de Infração, face à flagrante nulidade do procedimento fiscal, que deve ser declarada “ex officio”.

Represento à autoridade fiscal competente para que determine a renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas acima apontadas, visando apurar se dos fatos documentados na peça de lançamento há ou não tributo a ser exigido do sujeito passivo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado quanto ao item 1 e, de ofício, decretar **NULO** o item 2 para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206984.0004/05-0**, lavrado contra **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE LIMPEZA AGEVAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.032,77**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, homologando-se os valores já recolhidos. Recomenda-se à autoridade fiscal competente que determine a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, visando apurar se a partir fatos apresentados no item 2 do Auto de Infração há ou não tributo a ser exigido do sujeito passivo.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE – REPR. PGE/PROFIS