

PROCESSO - A. I. N º 206969.0010/05-0  
RECORRENTE - CARVALHO SILVEIRA COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. (CARVALHO SILVEIRA LTDA.)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0102-05/05  
ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS  
INTERNET - 09/03/2006

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0054-11/06**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVAMENTE AO TÓPICO ANTERIOR. Não foi comprovado o pagamento do imposto devido por antecipação na aquisição das mercadorias enquadradas no regime da antecipação tributária. **c)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso, o das entradas. **d)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Constatando-se omissão de saídas de mercadorias sem emissão de documento fiscal e sendo a mercadoria enquadrada no regime da substituição tributária, a fase de tributação já se encontra encerrada, sendo correta a exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal proferida no Acórdão nº 0102-05/05, pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o ICMS e multa no valor de R\$121.050,47, em razão das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadoria em estoque desacompanhada da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, com valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício aberto (01/01/05 a 20/04/05) – R\$9.407,15;
2. Falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada, 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, em exercício aberto (01/01/05 a 20/04/05) – R\$1.999,58;

3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício aberto (01/01/05 a 20/04/05) – R\$86.703,19;
4. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária apurado por meio de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício aberto (01/01/05 a 20/04/05) – R\$6.409,62;
5. Falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – o das saídas, apurado por levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício aberto (01/01/05 a 20/04/05) – R\$1.790,64;
6. Multa devida em razão da realização de operações de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício aberto (01/01/05 a 20/04/05) – R\$50,00;
7. Multa de 10% do valor das mercadorias sujeitas à tributação entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal - Notas Fiscais nºs 17402, 17539, 17586, 17600, 17619, 17621, 18013, 18074, 18630, 18633, 18634, 18767, 18840, 18853, 19011, 19023 e 19156 emitidas pela empresa Comercial de Estivas Matos Ltda. no mês de fevereiro de 2005 – R\$13.889,84;
8. Multa de 1% do valor das mercadorias não tributáveis entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal - Notas Fiscais nºs 17402, 17439, 17586, 17600, 18013, 18532, 18767, 18840, 18853 e 19023 emitidas pela empresa Comercial de Estivas Matos Ltda. no mês de fevereiro de 2005 – R\$800,65.

A Junta de Julgamento Fiscal inicialmente afastou as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, sob o entendimento de que o lançamento fiscal atendia às determinações legais, descrevendo de forma clara as acusações, e, além disso, as presunções em que se baseou a autuação estão previstas na legislação.

No mérito, considerou procedentes as infrações 1, 2, 3, 4 e 6, sob o fundamento de que foi realizado levantamento de estoques de mercadorias com tributação normal e antecipada, em exercício aberto, havendo a exigência do ICMS devido e de multa, por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência:

- a) da responsabilidade solidária por ter adquirido ou recebido mercadorias sem documentação fiscal, em relação aos produtos ainda existentes em estoque, tanto de tributação normal como de tributação antecipada;
- b) da omissão de saídas de mercadorias 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;
- c) da antecipação tributária, por ter recebido ou adquirido mercadorias enquadradas na substituição tributária sem o documento fiscal correspondente;

d) da saída, sem nota fiscal, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e, portanto, com a fase de tributação encerrada.

O órgão julgador *a quo* não acatou as alegações defensivas, argumentando que:

1. a autuante elaborou todos os levantamentos e demonstrativos inerentes ao roteiro de Auditoria de Estoques aplicado e das notas fiscais que compuseram a base de cálculo das multas aplicadas, com cópias entregues ao contribuinte;
2. não houve contestação, por parte do autuado, das quantidades levantadas (estoques, entradas e saídas), nem do preço médio unitário utilizado;
3. a Declaração de Estoque foi assinada pelo representante do contribuinte, o que prova a sua participação direta no processo de contagem física (fls. 106 e 107);
4. a identificação de mercadorias tributáveis em estoque sem documentação fiscal, ou a sua saída sem o competente documento fiscal, caracteriza uma circulação irregular de produtos, sendo o seu detentor o responsável tributário, a teor do artigo 39, inciso II, alínea “c”, do RICMS/97, mesmo em relação a mercadorias pertencentes a terceiros;
5. não há a alegada bitributação, já que, nas infrações 1 e 3, foi cobrado o imposto por responsabilidade solidária em relação às mercadorias existentes fisicamente nos estoques - quer de mercadorias com regime normal de tributação, quer enquadradas no regime de substituição tributária; na infração 2 exige-se o imposto em relação às mercadorias tributáveis saídas anteriormente do estabelecimento sem a emissão do competente documento fiscal, cuja receita foi utilizada na aquisição de mercadorias sem nota fiscal, caracterizando a presunção legal prevista no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96; quanto à infração 5 ela foi excluída da autuação;
6. o fato de constar, na Declaração de Estoque, a existência de 43 itens levantados não descharacteriza o desdobramento efetuado pela autuante, apontando 68 itens no levantamento quantitativo, e não 300 como alega a defesa, já que:
  - a) também fazem parte do levantamento quantitativo dos estoques mercadorias que não foram arroladas na Declaração de Estoques porque inexistiam saldos em 20/04/05;
  - b) como houve entradas e saídas de tais mercadorias no período fiscalizado, a autuante apurou as quantidades por código, identificando-as, inclusive, por marca, espécie, etc, o que gerou a diferença entre as quantidades de mercadorias que foram objeto da acusação fiscal;
  - c) em relação às mercadorias com estoques existentes em 20/04/05, que foram desdobradas por possuírem códigos diversos, como bem exemplificou a autuante ao citar o produto “vinho Canção 750 ml”, tal fato não interferiu no resultado da autuação, já que não houve diferença que caracterizasse bitributação.

A Junta de Julgamento Fiscal considerou improcedentes as infrações 5, 7 e 8, com a seguinte fundamentação:

1. nas infrações 2 e 5 foram constatadas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido duplamente o imposto sobre as operações de entrada, 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 tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas (infração 2) e sobre a diferença das saídas (infração 5), o que está incorreto, haja vista que se deve exigir o ICMS apenas sobre a diferença de maior expressão monetária que, no caso, foi a de entradas, razão pela qual foi excluído o débito referente à infração 5;
2. nas infrações 7 e 8 exigem-se as multas de 10% e 1% sobre o valor das mercadorias tributáveis e não tributáveis, entradas no estabelecimento sem a devida escrituração. Embora o autuado

tenha alegado, em relação à infração 7, que as notas fiscais haviam sido canceladas, não trouxe ao PAF nenhuma comprovação. No entanto, analisando a imputação das multas, constatou que os citados documentos foram incluídos na Auditoria de Estoques, conforme confirmado pela autuante, e, sendo assim, entendeu que a multa aplicada em relação à obrigação principal absorveria a aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória, conforme determinação do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, razão de sua exclusão do lançamento.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 480 a 483), o sujeito passivo pede a reforma da Decisão recorrida, alegando que:

- a) no momento em que a autuante procedeu ao lançamento tributário das infrações 1 e 3, encerrou a fase de tributação e, portanto, há *bis in idem* na medida em que “as mercadorias tributadas nos itens 1 e 3 foram as mesmas do item 2 e 5”;
- b) a Declaração de Estoques indica o levantamento de 43 itens, o que descharacteriza o suposto desdobramento alegado pela autuante;
- c) ainda que a situação cadastral do estabelecimento “*não fosse teoricamente de depósito de mercadorias*”, a sua atividade era “*única e exclusivamente de guardar mercadorias de terceiros*”, o que era de conhecimento de várias empresas no município e, assim, não se pode admitir que um mero depósito recorra ao expediente de sonegação fiscal justamente na diferença de estoque de mercadorias de terceiros contratantes.

O ilustre representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Junior, apresentou o seu Parecer (fls. 488 e 489) opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado, considerando que o conjunto probatório acostado aos autos comprova as infrações apontadas e, ademais, o recorrente não se desincumbiu de trazer as provas contrárias aos fatos, limitando-se ao uso de contestação genérica e de alegações de duplicidade de lançamentos tributários sobre o mesmo fato imponível e também de desconsideração, por parte da fiscalização, de sua condição “informal” de depósito de mercadorias.

## VOTO

Ressalto que, como somente foi impetrado Recurso Voluntário, limitarei a minha apreciação aos itens em que o autuado foi sucumbente, isto é, as infrações 1, 2, 3, 4 e 6 do Auto de Infração.

Primeiramente há que se esclarecer que as infrações acima apontadas foram decorrentes de levantamento quantitativo de estoques realizado em **exercício aberto**, relativamente a mercadorias tributáveis pelo regime normal e por antecipação tributária. Nessa situação, devem ser observadas as regras previstas no artigo 60, inciso II, do RICMS/97 e nos artigos 10 e 15, da Portaria nº 445/98, exigindo-se o ICMS e, eventualmente, multa por descumprimento de obrigação acessória, da seguinte maneira:

1. caso seja constatada omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS por antecipação tributária, **se as mercadorias ainda estiverem fisicamente no estoque ou se tiverem saído sem tributação**, deve-se exigir o seguinte, consoante o artigo 10, da Portaria nº 445/98:
  - a) o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal (RICMS/97, artigo 39, inciso V), aplicando-se a multa de 70% (artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96). A base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (artigo 60, inciso II, alínea “b”, do RICMS/97);

- b) o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo e apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, aplicando-se a multa de 60% (artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96);
2. caso seja constatada omissão de saídas de mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS por antecipação tributária, deve ser cobrada apenas uma multa por descumprimento de obrigação acessória sem previsão expressa na legislação (artigo 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96);
3. na hipótese de ser constatada a omissão do registro de entradas e, concomitantemente, a omissão de saídas de mercadorias com tributação normal, deve ser cobrado o imposto relativo à omissão de maior expressão monetária. Se a diferença de entradas foi **maior** que a omissão de saídas podem acontecer duas situações:
- a) se as mercadorias ainda estiverem fisicamente em estoque, deve ser cobrado o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal (RICMS/97, artigo 39, inciso V);
- b) se as mercadorias correspondentes à omissão de entradas não mais estiverem no estoque, deve ser exigido o imposto por omissão de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente e não escrituradas 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 (Lei nº 7.014/96, artigo 4º, § 4º).

O recorrente argumentou que, ainda que a situação cadastral do estabelecimento “*não fosse teoricamente de depósito de mercadorias*”, a sua atividade era “*única e exclusivamente de guardar mercadorias de terceiros*” e, assim, não haveria interesse em sonegar o tributo em relação ao estoque de mercadorias de terceiros contratantes. Entretanto, as alegações recursais não podem ser acolhidas, porque não vieram acompanhadas das provas necessárias à elisão do lançamento, haja vista que, no momento da ação fiscal, o autuado não era inscrito na condição de depósito e, ainda que o fosse, ele seria o responsável pela circulação de mercadorias em seu estabelecimento sem a correspondente nota fiscal.

O contribuinte alegou, ainda, que a Declaração de Estoques indica o levantamento de 43 itens, o que descharacterizaria o suposto desdobramento efetuado pela autuante no levantamento de estoques.

Analizando os documentos acostados às fls. 9 a 11, 106 e 107, verifico que a autuante efetuou a contagem física das mercadorias do estabelecimento, no dia 20/04/05, tendo consignado, na Declaração de Estoque, 43 tipos de mercadorias, mesmo que com estoque zero. Por outro lado, efetuou o levantamento de 68 itens de produtos, esclarecendo o fato, em sua informação fiscal, ao ressaltar que a diferença decorre “*da união na declaração de estoques de uma mesma mercadoria com códigos diversos (exemplo: vinho canção 750 ml (todos) na decl. de estoque e separados na aud. de estoques em vinho canção 750 ml tinto suave, tinto seco, branco suave, seco, etc.)*” e “*de mercadorias de marcas inexistentes no estoque final (sendo essa inexistência constatada na declaração de estoque), mas verificada a existência de movimentação dessas mercadorias no período fiscalizado (por exemplo: arroz outras marcas e tipos não citados especificamente nos itens anteriores; feijão outras marcas e tipos não citados especificamente nos itens anteriores, etc.)*”.

Explicando o procedimento da autuante, pode-se dizer que:

1. foram relacionadas, na Declaração de Estoques, diversas marcas de arroz e feijão, especificando a quantidade exata encontrada na contagem física. Quanto a esses itens, o levantamento quantitativo seguiu a especificação de cada marca e tipo anotado;

2. foram relacionados, ainda, como estoque “zero” na Declaração de Estoques, os itens denominados “outros tipos e marcas” de arroz e feijão, referentes a outros tipos não encontrados na contagem física, os quais foram separados na auditoria de estoques. Tal procedimento em nada prejudicou o contribuinte, tendo em vista que o estoque final foi zero para todas as marcas de arroz e feijão comercializadas, em nada influenciando o levantamento;
3. foram relacionados, na Declaração de Estoques, como “todos”, diversos tipos e marcas de coxa e sobrecoxa de frango, os quais foram separados na auditoria de estoques. Tal procedimento em nada prejudicou o contribuinte, tendo em vista que o estoque final foi zero para todas as marcas de coxa e sobrecoxa comercializadas, em nada influenciando o levantamento;
4. os itens “Nescafé 100 g” e “Nescafé 200 g” foram indicados, na Declaração de Estoques como “todos” e separados na auditoria de estoques. Tal procedimento em nada prejudicou o contribuinte, tendo em vista que foi apurada omissão do registro de entradas de 2.556 unidades, a mesma quantidade que seria apurada caso os produtos tivessem sido agrupados. O contribuinte, por outro lado, foi beneficiado com a separação dos produtos no cálculo do preço médio unitário que se aproximou mais da realidade de cada tipo de mercadoria;
5. os itens “peito de frango”, “frango congelado” e “vinho Canção 750 ml” foram considerados por gênero, tanto na Declaração de Estoques como no levantamento quantitativo, em nada alterando a auditoria realizada.

Pelo exposto acima, verifico que o desdobramento de mercadorias realizado pela autuante em nada prejudicou o trabalho de auditoria levado a efeito e, dessa forma, deixo de acatar o argumento do recorrente.

Na presente lide, constato que o valor da omissão de entradas de mercadorias tributáveis pelo regime normal (infração 2) foi maior do que o da omissão de saídas (infração 5) e, portanto, deve ser exigido o ICMS por presunção legal, correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento do imposto na escrita, como acima descrito (Lei nº 7.014/96, artigo 4º, § 4º). Correta, portanto, a Decisão recorrida, ao manter o débito relativo à infração 2 e excluir o referente à infração 5 da autuação por serem mutuamente excludentes.

Quanto às infrações 1 e 3, referem-se à exigência do imposto em razão da responsabilidade solidária, em relação aos produtos existentes fisicamente nos estoques, quer de mercadorias com regime normal de tributação, quer enquadradas no regime da antecipação tributária, não havendo bitributação na cobrança do imposto, como alegado pelo recorrente. Não merece reparo a Decisão recorrida quanto a estas infrações.

Em referência à infração 4, foi exigido o ICMS devido por antecipação tributária, o qual foi apurado em função do valor acrescido (MVA), pelo fato de o sujeito passivo ter adquirido ou recebido mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária e desacompanhadas de documentação fiscal, deduzindo-se o débito apurado na infração 3 em função da responsabilidade solidária. Correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Na infração 6 foi detectado, mediante levantamento quantitativo de estoques, que o sujeito passivo promoveu saídas de mercadorias enquadradas na antecipação tributária sem a emissão de documentos fiscais. Como a fase de tributação se encontra encerrada, foi correta a aplicação da multa de R\$50,00, prevista no artigo 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96. Não merece reforma a Decisão do órgão julgador de Primeira Instância.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206969.0010/05-0, lavrado contra **CARVALHO SILVEIRA COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. (CARVALHO SILVEIRA LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$104.519,54**, acrescido das multas de 70% sobre R\$98.109,92 e 60% sobre R\$6.409,62, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, XXII, da citada lei, com os devidos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS