

**PROCESSO** - A. I. Nº 278868.0001/07-6  
**RECORRENTE** - CARVALHO SILVEIRA COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
(CARVALHO SILVEIRA LTDA.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0130/05/07  
**ORIGEM** - INFAC ILHÉUS  
**INTERNET** - 14/02/2008

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0012-11/08

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** FALTA DE EMISÃO DE NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Infração caracterizada. Exigência devida; **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Tal constatação indica, por presunção legal, que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações de vendas também não contabilizadas. Infração devidamente comprovada. Presunção legal não elidida pelo recorrente. Exigência subsistente; **c)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, FISICAMENTE EM ESTOQUE. Exigência não caracterizada, decorrente da falta de comprovação do estoque inicial. Infração declarada nula, de ofício; **d)** FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Exigência vinculada ao item anterior. Infração declarada nula, de ofício. Modificada a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto às infrações 1 e 2. Decisão não unânime. Decisão unânime em relação às infrações 3 e 4.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo, contra a Decisão da 5ª JJF, concretizada no Acórdão nº 0130/05/07, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 22/02/07, exigindo ICMS, no valor de R\$10.775,03, acrescido das multas de 60% e 70%, além de multa de R\$50,00 por descumprimento de obrigação acessória referente as seguintes infrações:

1. Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado - R\$50,00.
2. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença, tanto de entrada 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, no mesmo exercício (2005) - R\$5.555,37.

3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhado de documentação fiscal e, portanto, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2005) - R\$4.968,33.
4. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2005) - R\$251,33.

O autuado apresentou defesa, por meio de advogado legalmente constituído (fls. 155 a 158), alegando que a resposta apresentada se reporta a todos os itens da autuação, registrando, ademais, a inocorrência de qualquer levantamento fiscal no estabelecimento autuado, mas, sim, com base em documentos requisitados da deficiente.

Suscita a nulidade da autuação, sob o argumento de que foi imposta acusação de um ilícito tributário sem que fossem apresentadas as provas da acusação, remetendo ao impugnante o ônus da prova e que oportunamente carreará ao processo.

Por fim, requer a improcedência da autuação, após a juntada das provas na forma requerida.

O autuante, em sua Informação Fiscal (fl. 163), declara que efetuou o levantamento quantitativo de estoques, referente ao exercício de 2005, tomando como base a contagem física de estoques realizada em 20/04/05, conforme declarações juntadas às fls. 134 e 135.

Ressalta que a defesa se fragiliza ao anunciar que apresentará seu levantamento quantitativo de mercadorias para confrontar o da autuação, mas não juntou qualquer documento instrutório em tal sentido. Requer a procedência total da autuação.

A Junta de Julgamento Fiscal não acatou a preliminar de nulidade alinhada pelo autuado, porque entendeu que o Auto de Infração foi lavrado obedecendo a todas as exigências previstas no artigo 39, do RPAF/99, haja vista que o fato que constitui a infração foi descrito de forma clara e precisa, estando devidamente fundamentado nos demonstrativos juntados às fls. 08 a 122, os quais foram entregues ao autuado e servem de prova do cometimento da infração.

No mérito, a Junta de Julgamento Fiscal diz que o autuado não contestou em nenhum momento os valores e quantidades apontadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante, limitando-se apenas a discutir a validade ou não dos procedimentos fiscais adotados pelo mesmo.

Julgou a JJF o Auto de Infração Procedente, admitindo que o levantamento quantitativo de estoques foi efetuado com aplicação de roteiro de auditoria de estoques relativo ao exercício de 2005, tendo o autuante tomado como base a contagem física de estoques procedida em 20/04/05, cujas cópias foram acostadas às fls. 134 e 135 do Processo. Em seguida computou no levantamento fiscal as quantidades de mercadorias registrados no livro Registro de Inventário (estoque final) e consignadas nas notas fiscais de entrada e saídas de mercadorias registradas nos livros próprios. Este procedimento é regular, inclusive previsto na Portaria nº 445/98. Como o autuado não juntou aos autos qualquer prova material quanto as alegações de incorreções no levantamento fiscal, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que, de acordo com o art. 143 do RPAF/BA, não o desonera da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Em Recurso Voluntário (fls. 175 a 177), o contribuinte postula a reforma da Decisão recorrida, argüindo que o Acórdão da JJF julgou a defesa fiscal, enfatizando, no mérito, que o autuado não contestou os valores e quantidades apontadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante, limitando-se apenas a discutir a validade ou não dos procedimentos fiscais adotados.

Em seguida, o recorrente aduz que em razão da condição de empresa de pequeno porte, só agora reuniu condições técnicas para apresentar a efetiva movimentação de estoques do período guerreado, contrapondo-se ao levantamento elaborado unilateralmente pelo autuante, apensando planilhas de “Relatório de Movimentação das Entradas e Saídas de Mercadoria” e “Mapas de Movimentação de Estoques”, concluindo por pleitear o Provimento recursal.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, Dra. Ângeli Maria Guimarães Feitosa, no Parecer de fls. 374 a 376, sustentou o Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, à luz dos argumentos adiante, resumidamente, expostos:

- a) Como questão prévia, salienta que o lançamento em apreço se encontra revestido das formalidades legais, encontrando-se perfeitamente determinados o autuado, o montante do débito e a infração apurada, não se constatando quaisquer vícios formais ou materiais que prejudiquem a autuação fiscal.
- b) No mérito, o conjunto probatório constantes dos autos é suficiente para comprovar as infrações imputadas, não tendo o recorrente conseguido apresentar prova contrária às imputações da autuação fiscal, tudo com fulcro no transcrito art. 143 do RPAF.

#### **VOTO VENCIDO (Quanto às infrações 1 e 2)**

Após exame da proceduralidade, constato ser o Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS não recolhido, referente a omissões de entrada e saída e multa por descumprimento de obrigação acessória, relativo a quatro infrações apuradas mediante um levantamento quantitativo de estoques fechado, dentro do período compreendido entre 20/04/2005 a 31/12/2005.

A 5<sup>a</sup> JJF julgou, em Decisão unânime, pela Procedência do Auto e o Contribuinte, inconformado, apresentou o cabível Recurso Voluntário.

Do exame das peças processuais, sobremodo dos documentos anexados ao Auto de Infração, “*Auditoria de Estoques – Exercício Fechado Demonstrativo de Cálculo das Omissões*” e da Informação Fiscal do autuante, fl. 163, posicione-me pela nulidade do Auto de Infração, em razão da conjuntura que fragiliza o lançamento do crédito tributário sob exame.

Assim é que, tendo o Auditor escolhido o levantamento quantitativo de estoques no exercício de 2005, fechado no período entre 20/04/2005 a 31/12/2005, procedimento previsto na Portaria nº 445/98, considerou como estoque inicial a contagem física efetivada em 20/04/2005, cuja cópia foi acostada à fl. 134 e repetida à fl. 135 do feito.

Ocorre que tal levantamento quantitativo apresenta a apuração com base na movimentação de 66 itens de mercadorias diferentes, enquanto a contagem física de estoque constante das citadas folhas (134 e 135) só contém 24 itens de mercadorias, inexistindo nos autos qualquer indicação de como foi obtido o inventário inicial dos 42 itens (diferença entre 66 e 24), os quais não se encontram reportados na contagem que serviu de suporte para a auditoria de estoques.

Nesse passo, há de se invocar o art. 3º, I, da referida Portaria nº 445/98, aludindo “*A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:*

“I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;”

Desse modo, firmo o posicionamento no sentido de que o lançamento é nulo, por insegurança na determinação do valor da base de cálculo, já que o autuante, para exigir o imposto com respaldo em “diferença” encontrada, teria que comprovar, individualmente, o estoque inicial, de todos os itens que geraram a pretendida diferença, sob pena de cerceamento de defesa e inobservância do devido processo legal, nos termos do art. 18, inc. IV, “a”, do RPAF/99.

Por fim, ressalto que, de acordo com o disposto no art. 21 do RPAF/99, a repartição fazendária competente deverá verificar a possibilidade do refazimento da ação fiscal ou da realização de auditoria fiscal obedecida a regularidade do procedimento.

Em conclusão, vislumbrando, seguramente, que o presente lançamento de ofício afronta o estabelecido no art. 18, inciso IV, “a” do RPAF/BA, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para de ofício declarar a NULIDADE do Auto de Infração.

#### VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 1 e 2)

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento do ilustre relator, apenas quanto a sua decisão relativa às duas primeiras infrações, pois o nobre conselheiro se equivocou ao entender que inexiste nos autos qualquer indicação de como foi obtido o estoque inicial dos itens relativos às infrações 1 e 2 do Auto de Infração, julgando-as, juntamente com as demais infrações, nulas.

Devo salientar que, na assentada do julgamento do dia 08 de janeiro de 2008, solicitei “vistas” do Processo Administrativo Fiscal e, detalhadamente, pude me afinar com a metodologia aplicada pelo autuante em sua auditoria de estoque, do que constatei os seguintes fatos:

Preliminarmente devo esclarecer que o autuante, em 20/04/2005, acompanhado por preposto do autuado, procedeu a contagem física dos estoques existentes das mercadorias elencadas no demonstrativo intitulado de “DECLARAÇÃO DE ESTOQUE”, constante à fl. 134 dos autos, cujos valores quantitativos apurados serviram como marco inicial ao levantamento quantitativo de estoque realizado no exercício de 2005, inerente às mercadorias apuradas na segunda infração.

Quanto à primeira infração, a qual exige multa de R\$ 50,00, em razão da constatação de omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, consoante demonstrativo à fl. 9 dos autos, verifico que, a título de exemplo, as mercadorias: “COXA S/COXA FGO GUIBOM PCT 18KG”; CAFÉ NESCAFE TRAD ORIG SCH 24X50G”; LING SADIA FRANGO 12X500G”, apesar de não consignar seus respectivos estoques iniciais no referido levantamento “DECLARAÇÃO DE ESTOQUE”, à fl. 134 dos autos, mesmo assim restou comprovada a omissão de saídas das citadas mercadorias acima, pois ao se cotejar tais mercadorias no demonstrativo “AUDITORIA DE ESTOQUES”, de fls. 15 a 18 dos autos, verifica-se que para os respectivos estoques iniciais foram considerados a quantidade “zero”.

No caso presente, inaplicável seria considerar o estoque inicial negativo e qualquer outra quantidade que não “zero” só iria agravar a omissão de saída apurada. Logo, restou comprovada a ocorrência de saídas sem notas fiscais, apesar do estoque inicial zero não constar da “Declaração de Estoque”, sendo, portanto, devida a multa aplicada.

No tocante à segunda infração, a qual exige o ICMS de R\$5.555,37 decorrente da constatação de operações de entradas de mercadorias sem documentação fiscal, ensejando 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, consoante demonstrativo às fls. 10 e 11 dos autos, relativa às mercadorias tributadas, a exemplo de diversos tipos de arroz e de feijão, sabão em pó Invicto e leite em pó Ninho, comprovei que todas as quantidades relativas ao estoque inicial derivaram da apuração do estoque físico apurado em 20/04/2005, consoante “Declaração de Estoque” à fl. 134 dos autos.

Portanto, descabível o entendimento do ilustre relator de que inexiste nos autos qualquer indicação de como foi obtido o estoque inicial dos itens relativos à segunda infração do Auto de Infração, sendo legítima a apuração dos números consignados na auditoria de estoque, os quais se respaldam no levantamento físico de estoque de 20/04/2005, para apuração do estoque inicial, e nos documentos fiscais inerentes às operações de entradas e de saídas dos itens apurados, consoante levantamento de entradas e de saídas às fls. 10 a 132 dos autos, os quais jamais foram contestados pelo recorrente, numa prova inequívoca da sua aceitação e concordância.

Contudo, inerente à terceira e quarta infrações, concordo com o nobre Conselheiro, pois observo que nas duas exigências, as quais reclamam o imposto na condição de responsável solidário e por antecipação tributária, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, consoante demonstrativos às fls. 12 e 13 dos autos, não restou comprovado no PAF como o autuante apurou o estoque inicial “zero”, uma vez que tais produtos não fazem parte da aludida “Declaração de Estoque” e, ao contrário da primeira infração que se trata de omissão de saídas, estas infrações decorreram da constatação de “omissão de entradas”, cujo desprezo ou falta de certeza de qualquer quantidade existente no estoque inicial, prejudica o contribuinte, pois enseja ou agrava no resultado apurado de “omissão de entradas”.

Assim, devem as mesmas (infrações 3 e 4) ser, de ofício, declaradas NULAS, uma vez que tal pleito não faz parte do Recurso Voluntário, do que represento à autoridade competente, nos termos do art. 156 do RPAF, para instaurar novo procedimento fiscal, relativo às mesmas.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, no sentido de julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, por serem subsistentes as exigências relativas às duas primeiras infrações e, de ofício, declarar NULAS as infrações 3 e 4.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto às infrações 1 e 2, e, por unanimidade quanto às infrações 3 e 4, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 278868.0001/07-6, lavrado contra CARVALHO SILVEIRA COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$5.555,37, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00, prevista no inciso XXII do mesmo dispositivo legal citado, e dos acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05. Representação à autoridade competente, nos termos do art. 156 do RPAF, para instaurar novo procedimento fiscal, relativo às infrações 3 e 4, declaradas nulas, de ofício.

VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 1 e 2) – Conselheiros (as): Fernando Antônio Brito de Araújo, José Hilton de Souza Cruz, Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador e Denise Mara Andrade Barbosa.  
VOTO VENCIDO (Quanto às infrações 1 e 2) – Conselheiro: Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de janeiro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO ((Quanto às infrações 1 e 2)

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 1 e 2)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS