

**PROCESSO** - A. I. Nº 206969.0013/07-6  
**RECORRENTE** - M & K INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0307-01/08  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 09/06/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0164-12/10

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. **b)** MERCADORIAS EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se, em exercício aberto, diferenças de entradas através de levantamento quantitativo, estando as mercadorias ainda fisicamente em estoque, é devido o pagamento do imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhas de documentação fiscal. Infração comprovada. Rejeitadas as arguições de nulidade e indeferido o pleito pela realização de revisão fiscal e pela concessão de prazo para apresentação de provas. Decisão recorrida mantida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo, cujo objetivo é reformar a Decisão proferida em primeiro grau, a qual julgou o Auto de Infração Procedente, sendo objeto do Recurso as seguintes infrações contra a legislação do ICMS:

**INFRAÇÃO 1** – Falta de recolhimento do imposto 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 em exercício aberto. Foi exigido imposto no valor histórico de R\$ 55.906,37, acrescido da multa no percentual de 70%, prevista no art. 42, XI, da Lei Estadual nº 7.014/96;

**INFRAÇÃO 2** – Falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadoria em estoques 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. Foi exigido imposto no valor histórico de R\$ 6.361,21, acrescido de multa de 70%, prevista no art. 42, III, da lei Estadual nº 7.014/96.

Os julgadores da Primeira Instância administrativa, ao analisarem a impugnação interposta pelo sujeito passivo, inicialmente afastaram todas as preliminares e entenderem inexistir qualquer vício formal que pudesse macular o l

Afastaram o pedido de diligência, por entender que os autos e

Created with

documentos necessários à formação do seu convencimento, bem como as alegações de inconstitucionalidade suscitadas pelo recorrente, sob o fundamento de que o CONSEF não possui competência para tal análise, conforme previsão legal contida no art. 167 do RPAF.

Quanto ao mérito, foi proferido o seguinte voto:

*“No mérito, verifico que através do presente Auto de Infração foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de duas infrações, apuradas através do roteiro de auditoria de estoques em exercício aberto, quando foi constatada a omissão de saídas de mercadorias do estabelecimento, assim como a existência de mercadorias em estoque, que haviam sido adquiridas sem a comprovação da documentação fiscal de origem.*

*Observo que o sujeito passivo argumentou que a fiscalização deveria ter considerado apenas a infração que representou o maior valor monetário, presumindo que nesse montante estariam compreendidas as omissões de valor menor, razão pela qual pleiteou que fosse desconstituída a infração 02. Ressalto que o entendimento apresentado pelo contribuinte faria sentido e teria respaldo se as imposições tributárias tivessem decorrido da existência simultânea de omissão de saídas e de presunção de omissões de saídas anteriores, o que realmente resultaria na manutenção tão somente da infração que representasse o maior valor monetário. Foi essa, inclusive, a situação que gerou o Acórdão transcrito na peça defensiva. Assim, caso tivesse ocorrido também uma eventual omissão de entradas, aí sim somente caberia a manutenção da exigência relativa à ocorrência concernente ao maior valor monetário.*

*Por esta razão, faço questão de frisar que o levantamento quantitativo, no presente caso, foi feito em exercício aberto, o que significa dizer que o exercício financeiro do contribuinte se encontrava em curso, caso em que as mercadorias concernentes à exigência contida na infração 02, ainda se encontravam fisicamente em seu estabelecimento. Saliento que no presente caso, a tese defensiva não tem nenhum amparo legal, haja vista que, conforme dito acima, a primeira infração decorreu da verificação da ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de notas fiscais, constituindo-se este fato uma comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo às operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão das notas fiscais correspondentes e, portanto, sem o lançamento dos valores em sua escrita. Este entendimento está respaldado no art. 60, inciso II, alínea “a” do RICMS/97.*

*Enquanto isso, a segunda imputação decorreu de um evento totalmente diverso, que se referiu à comprovação da existência em estoque de mercadorias, igualmente tributáveis, desacobertas da documentação fiscal comprobatória de sua origem, o que conduziu a autuante a exigir o imposto do contribuinte, por solidariedade, tendo em vista que detinha as referidas mercadorias sem atestar a documentação fiscal referente à sua origem. Esta exigência está em perfeita consonância com o disposto no art. 39, inciso V do RICMS/97.*

*Verifico que a principal linha defensiva se sustentou na alegação de que as diferenças verificadas no levantamento quantitativo de estoques teriam decorrido do fato de que seu livro Registro de Inventário conteria dados incorretos e em relação aos quais somente teria tomado conhecimento após ser cientificado a respeito da autuação. Entretanto, pelos motivos a seguir delineados considero tais argumentações sem nenhuma sustentação: as cópias reprográficas dos documentos denominados “fichas de produção”, acostadas às fls. 433 a 871 não têm nenhuma utilidade como peça probatória, tendo em vista que são preenchidas de forma manuscrita, sem identificação do responsável pela sua elaboração ou da empresa à qual se refere, não têm nenhuma autenticação e nem data de emissão; além disso, há que se considerar que o estoque inicial existente no estabelecimento deve ser aquele efetivamente registrado no livro Registro de Inventário, cujos dados tenham sido inseridos antes da realização da ação fiscal, informações essas que devem corresponder ao estoque real existente no estabelecimento na data do balanço.*

*Em suma, as arguições do impugnante que tiveram como parâmetro as alegações de inconsistências no livro Registro de Inventário não têm porque serem consideradas. No que se refere à discussão do contribuinte relativa à existência de inconsistências nos dados concernentes ao levantamento procedido pela fiscalização, vejo que a autuante apresentou os esclarecimentos correspondentes, todos eles respaldados nos demonstrativos e documentos fiscais acostados aos autos, quando procedeu às modificações pertinentes, nas situações que se encontravam amparadas por provas materiais, com as quais concordo plenamente, ou mantendo inalterados os demais resultados, conforme segue:*

*cooler – noto que a autuante tendo constatado que na composição dos modelos de gabinete 701PL e 758PL não existia a peça denominada “cooler”, fez o levantamento correspondente. Tendo em vista que fora apurada uma saída de 1.781 unidades desses gabinetes, reduziu essa mesma quantidade de saídas de cooler, representando um aumento na omissão de saídas dessa peça, que era de 5.939 unidades, passando para 7.720 unidades, representando um aumento na base de cálculo para esse item de R\$ 13.600,31 para o valor de R\$ 17.678,80. Por via de consequência, ocorreu uma redução das saídas referentes a esse item para a composição na montagem de gabinetes, tudo conforme Anexo I (fl. 891).*

*gabinetes – em relação a este item não ocorreu nenhuma mudança, considero a aceitação dos dados constantes nas fichas de produção acostadas à defesa.*

*no Registro de Inventário, conforme planilha às fls. 180/181, além das informações constantes nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte e nos arquivos do Sintegra entregues à Sefaz/BA, que foram utilizados na realização da auditoria de estoques.*

*chapa – vejo que, de forma correta, foi acatado o pleito defensivo de que as partes “parts top/side” não são chapas para produção de gabinetes, que foram excluídas no total de 130 peças, o que resultou na alteração do estoque inicial de “chapas” de 21.134 (fl. 06) para 21.004 unidades, reduzindo a omissão de saídas de chapas de 4.099 para 3.969 unidades, enquanto que a base de cálculo foi reduzida de R\$ 58.246,79 para o valor de R\$ 56.399,49, conforme se verifica no Anexo I (fl. 891).*

*painel frontal – foi acatada a argumentação do impugnante de que na apuração do estoque inicial além das mercadorias descritas como “painel frontal” e “front panel”, tinham sido consideradas também os itens “PR8-front panel for case 511, 570 e 580K”, que totalizam 31 unidades. Deste modo, aceitando a informação de que estas últimas se referem a peças de reposição do painel frontal, foram excluídas da contagem relativa ao estoque inicial (fls. 06 e 228/229), passando para o total de 40.503 unidades de painel frontal, reduzindo a base de cálculo em relação a esse item de R\$ 23.116,77 para o montante de R\$ 23.069,34, conforme demonstrado no Anexo I (fl. 891).*

*Em síntese, considerando os ajustes realizados, observo que o estoque inicial foi corretamente lançado, pois está de acordo com os dados indicados no livro Registro de Inventário do contribuinte. Além disso, a defesa não trouxe nenhum documento comprobatório em relação às demais alegações, enquanto que os elementos que supostamente amparariam sua tese defensiva não lhe dão respaldo.*

*Considerando, entretanto, que em decorrência da revisão realizada na fase de informação fiscal, ocorreu um aumento no valor do ICMS exigido em relação à infração 01 e tendo em vista que a diferença correspondente não pode ser exigida através do presente Auto de Infração, recomendo à autoridade competente que determine a realização de ação fiscal para apurar os valores remanescentes porventura existentes, a salvo de falhas, visando exigir os referidos débitos, a teor do art. 156 do RPAF/99. Deste modo, esta infração fica mantida integralmente.*

*No mais, afasto a alegação defensiva de que não foi efetuada a contagem do estoque físico em seu estabelecimento, considerando que na Declaração de Estoque (fls. 183 a 188) constam as assinaturas de um Auditor Fiscal, além da representante do autuado onde se verifica a aposição do carimbo do contribuinte, o que atesta a realização do referido levantamento.*

*Ressalto que as duas exigências fiscais constantes dos referidos itens do lançamento estão devidamente fundamentadas em expressa disposição legal, estando embasadas no RICMS/97 e na Lei n.º 7.014/96, tendo sido elaborados os respectivos demonstrativos, constando dos autos a comprovação de que o contribuinte incorreu na prática das irregularidades que lhe foram atribuídas. Portanto, as infrações em referência ficam mantidas integralmente.*

*Ante todo o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.”*

Inconformado com a referida Decisão, o recorrente ingressou com Recurso Voluntário. Após resumir os principais fatos ocorridos durante o curso do processo, pugnou pela realização de revisão fiscal, por fiscal estranho ao feito, sob os mesmos fundamentos elencados na sua impugnação administrativa.

Alegou que o inventário de 2006, considerado pela fiscalização, não transmite a realidade do estoque, uma vez que indica quantidades de partes e peças de forma astronômica, e que, apenas tomou conhecimento das referidas inconsistências quando da autuação fiscal. Asseverou que até novembro de 2007 possuía um sistema de controle de estoques precário, tendo em vista a desorganização e a falta de comunicação entre o setor de produção e o operador do sistema.

Sustenta que sempre recebeu mercadorias com notas fiscais, pois são decorrentes de importações, e sempre vendeu com a emissão de documentação fiscal. Percebeu que os erros apontados no levantamento quantitativo de estoques decorreram de equívocos no seu inventário. Tais divergências foram constatadas através de análise das fichas de produção.

Cita exemplos de gabinetes, que não são montados na empresa, porém revendidos, e perfaziam a quantidade de 3322 contra 4711 escriturados no livro Registro de Inventário, conforme fichas de controle de produção do mês de dezembro de 2006, que teve como último dia 20 12 2006. Fontes – o livro Registro de Inventário apontava a existência de 9529 unidades produzidas, enquanto a produção apontava 34.732 unidades, Caixas de som – o livro Registro de Inventário apontava 42.180 unidades, enquanto as fichas de produção indicavam 30708;

Disse, ainda, que as referidas divergências poderiam ser encontradas nas seguintes mercadorias: cooler (ventilador), teclados, painel frontal, chapas, Kits e Home Theater, conforme pode ser demonstrado através do relatório de produção acostado a sua impugnação.

Assevera que os art. 325 e 326 do RICMS exige o controle de produção e estoques pelos estabelecimentos industriais, inclusive do utilizado pelo autuado em modelo simplificado, na forma do § 2º, do art. 326, do mesmo diploma legal.

Sustenta que os julgadores de Primeira Instância administrativa não consideraram os argumentos e afirmaram que as referidas fichas de produção não apresentavam credibilidade, persistindo os valores lançados no livro Registro de Inventário.

Após demonstrar a influência do princípio da verdade material no direito tributário, requer seja determinada realização de diligência pela ASTEC, a fim de analisar os documentos apresentados na sua impugnação, sob pena de nulidade por cerceamento de defesa, e que sejam consideradas as quantias informadas pelo autuado para a apuração do *quantum* devido.

Continuando o seu Recurso Voluntário, tece diversos comentários acerca do processo administrativo, verdade material, ampla defesa, trazendo à colação trecho de doutrina de diversos juristas conceituados no direito tributário.

Comenta acerca do caráter confiscatório das multas aplicadas, bem como das limitações do Estado em impor as referidas penalidades, transcrevendo trechos de doutrina de diversos juristas, bem como jurisprudência de tribunais superiores.

Ao final de sua súplica recursal formula os seguintes requerimentos:

- 1 Nulidade do auto de infração sob o fundamento de violação ao princípio da ampla defesa;
- 2 caso não seja acatado o pedido acima, que seja reduzida a multa aplicada ao percentual de 30%;
- 3 nulidade do auto de infração devido às incorreções apontadas no levantamento quantitativo, ou assim não entendendo, que proceda a novo levantamento fiscal por fiscal estranho ao feito, considerando as fichas de controle de produção como inventário fosse;
- 4 protesta por todos os meios de prova permitidos em Lei e que seja determinado novo levantamento quantitativo de estoque por fiscal estranho ao feito, com acompanhamento de representante do autuado, ante os equívocos cometidos pelo autuante.

A PGE/PROFIS, ao se manifestar acerca do Recurso Voluntário, após afastar as preliminares suscitadas pelo autuado, por entender que inexistem nos autos qualquer vício insanável, tampouco cerceamento de defesa, no mérito, opinou pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Inicialmente, destacou a importância e a validade dos livros fiscais no direito comercial e tributário. Asseverou que o art. 319 do RICMS, dispõe que a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e, para proceder à retificação ou reconstituição da escrita fiscal é necessário de autorização prévia da repartição fazendária a que a empresa estiver vinculada.

Afastou a alegação do sujeito passivo de que o livro Registro de Inventário, apresentado à fiscalização não reflete os saldos de estoques no período inicial do exercício e que tais dados derivam de sistema que controlava os estoques e funcionava precariamente.

Assevera que o levantamento do inventário encontra-se indelevelmente atrelado a critérios contábeis que em empresas do porte do autuado manda a boa prática, e até mesmo o bom senso, sejam submetidas a constantes auditorias, a fim de checarem os demonstrativos contábeis e a efetividade dos controles internos.

Destaca que a confirmação dos saldos de estoques finais do exercí

pode faltar ao roteiro mais limitado de auditoria, pela relevância que esta informação detém para a consistência de diversas apurações desde a valoração do estoque passando pela determinação do preço final das mercadorias finalizando com a apuração de resultado do exercício.

Concluindo o seu opinativo, aduz que não compete ao CONSEF a discussão acerca da constitucionalidade da multa imposta, e opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Tratam os autos de Recurso Voluntário, com o objetivo de reformar a Decisão proferida em primeira instância administrativa, a qual julgou o auto de infração totalmente procedente.

Antes de se ingressar no mérito do Recurso Voluntário, afasto qualquer alegação de nulidade do lançamento, visto que o mesmo preenche todos os requisitos previstos em lei, ou seja, indicou com segurança as infrações e o montante do débito, bem como aplicou a multa corretamente. Preservou, ainda, os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório. Desta forma, não havendo qualquer vício formal ou procedimental que pudesse inquinar o auto de infração de nulidade. Considero correto o procedimento fiscal.

Quanto ao pedido de realização de diligência por fiscal estranho ao feito, o mesmo deve ser indeferido, vez que existem nos autos todos os elementos suficientes para formação do meu convencimento.

Quanto ao mérito, o Recurso Voluntário deve ser improvido, senão vejamos.

O sujeito passivo, com a intenção de se esquivar da acusação que lhe foi feita, justifica que o livro Registro de Inventário considerado pelo autuante para efetuar o roteiro de auditoria não transmite a realidade do estoque, e que apenas tomou conhecimento das referidas divergências quando da ação fiscal. Disse, ainda, que sempre realizou suas operações, tanto de entrada, quanto de saídas, com a emissão de documentos fiscais.

Analisando os argumentos trazidos no Recurso Voluntário, bem como a legislação fiscal em regência, entendo que a Decisão recorrida não merece qualquer reparo. O RICMS do Estado da Bahia, ao estabelecer as normas de escrituração dos livros fiscais, dispõe que a mesma deve ser feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob a sua exclusiva responsabilidade.

Desta forma, pode-se concluir que os livros fiscais, do qual o livro Registro de Inventário faz parte, até a prova em contrário, presume a veracidade de todas operações contábil-fiscais realizadas. As fichas de produção, trazidas pelo autor como prova de suas alegações, não se prestam para elidir a legitimidade dos registros contidos no livro Registro de Inventário do recorrente, pois não se trata de um registro fiscal, mas tão-somente de controle interno da empresa.

Ademais, merece destaque a consideração trazida pela PGE/PROFIS, no tocante à importância do livro Registro de Inventário para o roteiro de auditoria aplicado na fiscalização, ou seja, o mesmo é extremamente importante para se controlar o estoque, bem como para a determinação do preço final das mercadorias apurado com o resultado final do exercício.

Assim, como a presunção da verdade, que incide sobre o livro, não pode ser elidida através das fichas de controle de produção do recorrente, os exemplos citados pelo mesmo na sua súplica recursal não servem para comprovar a tese defensiva de que o referido livro fiscal não transmitia a realidade do seu estoque final no exercício de 2006.

A segunda infração restou suficientemente comprovada, uma vez que o sujeito passivo não apresentou a documentação fiscal das mercadorias encontradas sem

Quanto ao pedido do sujeito passivo de redução da multa para o pe  
pode ser acatado. Isto porque as multas aplicadas encontram-s



legislação aplicada ao caso. Além do mais, não compete a este órgão julgador cancelar ou reduzir multas por descumprimento de obrigação acessória, tampouco analisar a constitucionalidade de Lei.

Diante do exposto, voto no sentido de NÃO DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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** o Auto de Infração nº 206969.0013/07-6, lavrado contra **M & K INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$62.267,58**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Mantida a recomendação da Primeira Instância quanto à instauração de procedimento fiscal complementar, para exigir a parcela do imposto reclamada a menos na infração 1, em conformidade com a disposição contida no art. 156 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS