

PROCESSO - A. I. Nº 232845.0101/08-8
RECORRENTE - BARBOSA, BARBOSA E CIA. LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0308-04/09
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL
INTERNET - 07/10/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0305-12/11

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente elidida com base em Parecer Técnico emitido pela ASTEC/CONSEF. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra o julgamento do Auto de Infração lavrado em 30 de junho de 2008, o qual exige ICMS no valor de R\$186.052,25, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº. 7.014/96, diante da constatação da seguinte infração:

“Falta de recolhimento de ICMS, em razão de ter o sujeito passivo praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas no exercício de 2004. Complementarmente, os autuantes informam que o contribuinte, entre suas atividades mercantis, realiza vendas para entrega futura. Na auditoria, foi selecionado o cliente COELBA e em levantamento das vendas para tal empresa houve a constatação de algumas notas sem o destaque e o recolhimento do imposto, conforme demonstrativos de fls. 05 a 18. Segundo os autuantes, o sujeito passivo, no seu livro Registro de Inventário de 2003, não apresenta saldos de produtos acabados pertencentes a terceiros (COELBA), e foi levantado o total das vendas para entrega futura relativas a 2004. Ao final, percebidas omissões de 09 entre 10 produtos levantados, sendo que apenas o item 16 não apresentou divergência. Acostados pelos autuantes os seguintes documentos: Relação das Mercadorias Vendidas Para Entrega Futura (fl. 07); Levantamento Quantitativo de Estoques Referente às Aquisições Para Entrega Futura, às Respectivas Saídas e Cálculo do Preço Médio (fls. 08 a 18) e Levantamento Quantitativo de Estoques Referente às Omissões (fls. 05 e 06).”

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JJF 0308-04/09 (fls. 582 a 585), lastreou-se nos seguintes argumentos, para embasar a Decisão proferida:

“O Auto de Infração exige ICMS devido à constatação de falta de recolhimento do imposto, em razão de ter o sujeito passivo praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas no exercício de 2004.

No tocante ao pedido de nova diligência e/ou revisão fiscal, não há razões para seu acolhimento, pois os autos encontram-se devidamente instruídos e não vislumbro equívocos ou elementos de dúvidas deixados pelos autuantes que ensejem a necessidade de qualquer esclarecimento técnico.

O autuado afirma que em 2004 não se encontrava sem estoque inicial de materiais e que aqueles pertencentes à COELBA não foram lançados no livro de Inventário 2002 / 2003 por falha humana. Aduz que colacionou aos autos documentos que suprem a irregularidade apontada quanto à ausência de registro. Os demonstrativos referentes ao controle de estoques da empresa, segundo alega, acusam a existência de saldo de materiais adquiridos através de notas fiscais de faturamento antecipado durante o ano de 2003, a ponto de permitir a expedição de tudo quanto consta nos documentos fiscais de simples remessa emitidos em favor da COELBA. Diz que as notas de faturamento e os respectivos DAEs concernentes às transações questionadas fazem prova do recolhimento do imposto devido. Assim, argumenta que a cobrança é indevida, pois os pagamentos foram efetuados antes das remessas das mercadorias, ou seja, quando do faturamento. Anexa os inventários dos produtos vendidos à COELBA em 2002 e 2003 e, a seguir, passa a justificar item a item as diferenças encontradas na auditoria.

Um dos autuantes pondera que as divergências apontadas pelo sujeito passivo concernentes ao levantamento, comprovadas com notas fiscais, foram todas acatadas, e o valor do tributo reclamado passou a ser de R\$ 185.570,22. No tocante à alegação de erro humano ao não escriturar o livro Registro de Inventário de 2004,

pondera que a empresa não cumpriu o quanto disposto no art. 330 do RICMS/BA. Igualmente, não apresentou nenhum balancete ou balanço patrimonial com saldo referente a estoque de mercadorias de terceiros, o que comprova a inexistência de erro humano. Por outro lado, afirma ter verificado que no balanço patrimonial de 2004 resta consignado um saldo na conta ESTOQUE – FIEL DEPOSITÁRIO no montante de R\$ 697.688,44, que se reflete também no livro de Inventário, razão que o leva a concluir que no início de 2004 não havia estoque de produtos da COELBA.

Entendo que não assiste razão ao autuado quando tenta descaracterizar a infração argumentando que as notas de faturamento e os respectivos DAEs concernentes às transações questionadas fazem prova do recolhimento do imposto devido, e que a cobrança não procede, pois os pagamentos foram efetuados antes das remessas das mercadorias, ou seja, quando do faturamento. Com efeito, tais pagamentos fazem prova do adimplemento das obrigações tributárias relativas às respectivas notas fiscais colacionadas aos autos, mas não justificam a diferença encontrada na auditoria de estoque.

Nos termos do art. 330 do RICMS/BA, o livro Registro de Inventário será utilizado por todos os estabelecimentos que mantiverem mercadorias em estoque e destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Convênio SINIEF de 15/12/70). Neste livro devem ser obrigatoriamente consignadas as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros e as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.

Primeiramente, importa registrar que o único documento fidedigno e legalmente previsto para representar os estoques existentes no início e final de cada exercício social é o livro Registro de Inventário. Da análise dos elementos constantes dos autos, percebo que existe uma correspondência entre as informações consignadas neste livro e aquelas constantes dos balanços patrimoniais. Por exemplo, no Balanço Patrimonial de 2003 (fls. 523 a 528) não consta saldo de produtos pertencentes à COELBA, assim como no Inventário (fl. 23). Já no Balanço Patrimonial do exercício de 2004 (fl. 543) estão registrados produtos pertencentes à COELBA no montante de R\$ 2.133.831,52, sendo que R\$ 697.688,44 para a matriz, assim como no livro Registro de Inventário de fl. 24, embora em quantias diferentes.

Assim, não é razoável o argumento de falha humana na escrituração do livro Registro de Inventário de 2003, pois o Balanço Patrimonial fornece idêntica informação, qual seja: a de que não existia estoque de produtos da COELBA no final deste exercício. Como dito, é a informação constante do livro Fiscal que deve prevalecer, principalmente quando em similitude com a contabilidade. Aquelas constantes dos relatórios e demonstrativos apresentados quando da impugnação (planilhas fiscais, de controle de produtos e de entradas e saídas) não possuem a força de afastar as existentes em livros fiscais e contábeis legalmente previstos.

No tocante aos erros procedimentais apontados pelo sujeito passivo, constato, da análise das planilhas de fls. 508 a 522, que o autuante acatou as razões apresentadas na peça de defesa que tinham fundamento em documentos fiscais acostados aos autos, tendo modificado o valor do tributo exigido. A título de exemplo, a nota fiscal número 433, relativa ao item CÓDIGO 20 – CRUZETA T 400, que não havia sido considerada na primeira auditoria, conforme argumentou o impugnante, foi inserida no levantamento quantitativo revisto (fl. 517). A nota fiscal 433, com 19 unidades de CÓDIGO 21 – CRUZETA T 200, foi inserida no levantamento à fl. 517. A quantidade de peças da nota fiscal número 437 (CÓDIGO 11 – POSTE DT D-200 X 11) foi corrigida para 350, como postulou o autuado (fl. 517).

Ante o exposto, acato a revisão fiscal e os novos demonstrativos apresentados pelos autuantes às fls. 508 a 522 e voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 185.570,22”.

Cientificado da Decisão, e inconformado com a mesma, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 599 a 606), no qual, após breve resumo dos fatos, contesta o julgamento realizado, com base nas seguintes alegações:

Inicialmente, informa que tem entre os seus clientes a COELBA, e foram as vendas efetuadas para ela o objeto do levantamento quantitativo de estoque decorrente da autuação fiscal constatada, e que as mercadorias fornecidas para a COELBA são vendidas mediante operações mercantis para entrega futura, cujo recolhimento do ICMS é efetuado antecipadamente, antes mesmo do envio da mercadoria para a adquirente.

Os procedimentos de tais fornecimentos obedecem à seguinte sistemática:

O recorrente participa de um processo de licitação para o fornecimento de tais mercadorias; vencida a licitação é firmado o respectivo contrato com a COELBA, após o que esta (contratante)

emite um Pedido de Compra para o recorrente, o dá início da produção das mercadorias. Para esta produção são adquiridas matérias primas na exata proporção necessária à fabricação da quantidade solicitada; Quando a produção é concluída, é solicitada, pelo recorrente, a inspeção da COELBA, com o objetivo de verificar a qualidade e identificar quais são as mercadorias que estão aprovadas;

Após tal inspeção é emitido o denominado BIM (Boletim de Inspeção de Material), que identifica quais mercadorias foram aprovadas, momento no qual é gerada a Nota Fiscal de Faturamento Antecipado, com o respectivo recolhimento do ICMS, para as mercadorias aprovadas pela contratante. Tais mercadorias são identificadas e continuam com o recorrente na qualidade de fiel depositária. Todo o estoque das mercadorias vendidas, e ainda não remetidas para a COELBA, é alvo de controle por parte do recorrente; Quando a COELBA necessita das mercadorias, então, ela emite uma Ordem de Fornecimento para o recorrente, que, por sua vez, emite uma Nota Fiscal de Simples Remessa e as envia à COELBA.

Informa que foram tais notas fiscais que não sofrem a incidência do ICMS (vez que o imposto já foi recolhido antecipadamente, no momento da emissão das Notas Fiscais de Faturamento Antecipado, conforme determina o Parecer GECOT nº. 3760/2002) que foram consideradas como tributáveis pelo fisco.

Afirma que, contrariamente ao alegado na acusação fiscal, no início de 2004, o Livro Registro de Inventário e o Balanço Patrimonial do recorrente não indicavam a existência de mercadorias da COELBA no seu estoque de fiel depositário. Entretanto, tal registro contábil não retratava a verdade dos fatos, pois decorreu do seu desconhecimento, vez não saber da existência desta obrigação acessória que determina a necessidade de inventariar também o seu estoque de fiel depositário (mercadorias vendidas à COELBA e que ainda estavam em seu poder).

Que, apesar de tal falha que reconhece, recolheu regularmente e tempestivamente todo o ICMS devido, no momento das emissões das Notas Fiscais de Faturamento Antecipado, e caso o fisco venha a exigir-lhe novamente o imposto já recolhido, sob a alegação de que ela descumpriu uma obrigação acessória (inventariar estoque de fiel depositário), representa nítida cobrança em duplicidade do tributo (*bis in idem*).

Aduz que a Decisão do órgão de primeiro grau encontra-se equivocada, reconhece que os documentos apresentados provam o adimplemento das obrigações tributárias, mas diz que eles não justificam a diferença encontrada na auditoria de estoque. Defende que a Decisão recorrida não atenta para o fato de que a tal diferença verificada no levantamento quantitativo de estoque decorreu, única e exclusivamente, da consideração equivocada de que o saldo inicial de mercadorias em estoque, no início de 2004, era zero, e que o simples descumprimento de uma obrigação acessória, justifica a cobrança em duplicidade de imposto já recolhido.

Afirma ser possível verificar também que o total das mercadorias vendidas, mas ainda não enviadas à COELBA, no final de 2003, é a mesma quantidade das mercadorias cuja saída se deu, segundo entendimento equivocado da autuação fiscal, sem o recolhimento de ICMS, salvo pequenas exceções decorrentes de meros erros materiais, que reconhece.

Reitera que a assertiva da Junta de Julgamento Fiscal de que a “*correspondência entre as informações consignadas neste livro (Livro Registro de Inventário) e aquelas constantes dos balanços patrimoniais*”, apenas corrobora o quanto esposado pelo recorrente, ou seja, de que ela não sabia da obrigação acessória de inventariar as mercadorias já vendidas que continuavam em seu poder como fiel depositária, tendo adotado as providências necessárias para sanar tal falha a partir do inventário encerrado em 2004.

Assume que cometeu erros os quais passa a nominar:

O saldo do produto de código 4, ao final de 2004, das mercadorias do estoque do inventário é 203, e não 204. O erro decorreu de um registro equivocado no inventário, pois o total de saídas do mês

de setembro de 2009 foi considerado de forma errada, vez que, foi observada apenas a quantidade da Nota Fiscal nº. 402, quando se deveria ter observado o total do item.

Em relação ao produto 11, o saldo, ao final de 2004, das mercadorias do estoque do inventário é 399, e não 433. Tal diferença decorreu do erro em não ter lançado no inventário a Nota Fiscal nº. 391, relativa a 39 peças. Além disso, houve um erro de subtração na ficha de controle de estoque, em 11 de junho de 2004, causando uma diferença de 5 peças.

Quanto ao produto 17, o saldo, ao final de 2004, das mercadorias do estoque do inventário é de 24 unidades, e não 25. A diferença decorre do erro na informação da quantidade de mercadorias relativas à Nota Fiscal nº. 317, em vez das 2 peças indicadas, o correto são 3 peças.

Conclui, solicitando a declaração de improcedência do Auto de Infração.

Remetido para a apreciação por parte da PGE/PROFIS, esta em Parecer, sugere a conversão do processo em diligência, o que não foi inicialmente acatado pela Câmara de Julgamento Fiscal, a qual indeferiu tal pleito.

Mais uma vez o sujeito passivo vem ao feito, expondo as razões pela qual entende que a sugestão da PGE/PROFIS deveria ser acolhida, o que levou, mais uma vez, o processo a ser analisado pela Câmara de Julgamento Fiscal.

Submetido à apreciação da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, esta, em sessão de pauta suplementar em 04 de junho de 2010 decidiu que o feito fosse convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fosse verificado se as notas emitidas a título de simples remessa no ano de 2004 consideradas no levantamento elaborado pelos autuantes, constam operações amparadas por notas fiscais de venda para entrega futura realizadas antes do exercício de 2004 e que estejam escrituradas e com o imposto lançado (fl. 1.750).

Tal diligência resultou no Parecer ASTEC 0208/2010 (fls. 1.752 e 1.753), no qual a diligente conclui que confrontando as notas fiscais de simples remessa com as de faturamento antecipado, constatou no levantamento elaborado pelos autuantes a existência de operações amparadas por notas fiscais de vendas para entrega futura, realizadas antes do exercício de 2004, que se encontravam regularmente escrituradas e com o imposto devidamente lançado. Por tal razão remanesceria omissão no Auto de Infração, no valor de R\$11.066,90, apurado na forma do demonstrativo de fl. 1.816.

Cientificada do resultado da diligência, o recorrente, retorna ao feito (fls. 1.821 a 1.824), manifestando-se no sentido de que a diligência ratificou a maioria dos argumentos recursais, constatando que antes do exercício de 2004 a ocorrência de vendas futuras, com respectivo destaque do imposto.

Discorda, entretanto, da conclusão da diligência, ao manter parte da exigência fiscal, vez que considerou que os erros materiais de lançamento ocorridos na sua escrita contábil não poderiam ser apurados na diligência, por dependerem de roteiro de fiscalização diverso do solicitado.

Posiciona-se no sentido de que a diligência solicitada abrangia, igualmente, o exame contábil da matéria, e que as “pseudo-omissões” tidas como remanescentes referem-se a pequenos erros materiais já apontados. Aponta ainda a ocorrência de erro quando quantificou o ICMS tido como devido, no demonstrativo de fl. 1.816, vez que utilizou, segundo seu entendimento, método errado para cálculo do imposto devido, tomando por base o preço médio da mercadoria e o considerando como correspondente ao do ICMS devido.

Conclui, solicitando, de forma reiterada, a declaração da improcedência do Auto de Infração.

Em manifestação de fls. 1.827 a 1.829, um dos autuantes posiciona-se de forma discordante dos termos da conclusão da diligência, afirmando que a empresa não comercializava de forma exclusiva com a COELBA, como deixa transparecer a sua argumentação.

Informa que nos balancetes de verificação e no Balanço Patrimonial bem como no Livro

Registro de Inventário, constantes às fls. 523 a 549 não apresenta saldo em 31 de dezembro de 2003 na conta estoque de fiel depositário, o que vale dizer que não possuía mercadoria pertencente a terceiros em seu estoque, o que não ocorre em 2004, quando tal conta apresenta saldo, que, inclusive, coincide entre o Livro Registro de Inventário (fl. 25), e o Balancete de Verificação (fl. 545), no valor de R\$697.688,44. Por tal razão, considerou o estoque inicial de seu levantamento como igual a zero.

Que tal assertiva se robustece com o documento constante à fl. 547, onde o balancete apresenta na coluna “saldo anterior” a informação de que o saldo do ano de 2003 inexistiria, e que nas fls. 23 a 25 dos autos, acostou cópia do livro Registro de Inventário “*sem maquiagem*”, que representa a verdade dos fatos.

Diante de tais argumentos, entende que a empresa não pode simplesmente alegar erro humano pela não escrituração do livro Registro de Inventário das mercadorias pertencentes à COELBA, vez que não existe, nem registro contábil, nem fiscal, o que o leva à conclusão de solicitar a manutenção da Decisão de primeiro grau.

Em Parecer de fls. 1.857 e 1.858, a PGE/PROFIS, com base na alegação de que a diligência realizada pela ASTEC confirmou parte das razões recursais, inclusive, concorda com o recorrente quanto a sua afirmação de que a diligência apresentou o valor do imposto remanescente devido onde o preço médio da mercadoria corresponde ao valor do imposto devido, sem a aplicação da alíquota cabível, entendimento que foi acompanhado pelo Parecer da procuradora assistente, em despacho de convalidação à fl. 1.859.

VOTO

É objeto do Recurso Voluntário a Decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente o presente Auto de Infração, o qual decorre da constatação de falta de recolhimento de ICMS, em razão de ter o sujeito passivo praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas no exercício de 2004. Complementarmente, os autuantes informam que o contribuinte, entre suas atividades mercantis, realiza vendas para entrega futura. Na auditoria, foi selecionado o cliente COELBA e em levantamento das vendas para tal empresa houve a constatação de algumas notas sem o destaque e o recolhimento do imposto, conforme demonstrativos elaborados. Informam, ainda, que no exercício de 2003, o saldo inventariado de mercadorias de propriedade da COELBA em seu poder, não possuía estoques.

O mecanismo fiscal para tais operações (vendas à ordem ou para entrega futura), encontra-se no RICMS/BA em diversos artigos. Assim, o de nº. 411 prevê que nas vendas à ordem ou para entrega futura, **poderá** ser emitida Nota Fiscal, com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Convênio SINIEF s/nº, de 15 de dezembro de 1970, e Ajuste SINIEF 01/87), sendo que nas hipóteses deste artigo, o IPI será lançado antecipadamente pelo vendedor, por ocasião da venda ou faturamento, porém o ICMS só será lançado por ocasião da efetiva saída da mercadoria.

Já o artigo 412 determina que por ocasião da efetiva saída global ou parcelada da mercadoria, o vendedor emitirá Nota Fiscal em nome do adquirente, na qual, além dos demais requisitos, constarão como valor da operação, aquele efetivamente praticado no ato da realização do negócio, conforme conste na Nota Fiscal relativa ao faturamento, se emitida, sendo que, no quadro “Dados Adicionais”, no campo “Informações Complementares”, será consignada a base de cálculo prevista no inciso VIII do artigo 56, o destaque do ICMS, quando devido, a indicação de natureza da operação, a expressão “Remessa - entrega futura”, o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota fiscal relativa ao simples faturamento.

Por seu turno, o artigo 413, estipula que por ocasião da entrega global ou parcelada da mercadoria a terceiro, deverá ser emitida Nota Fiscal pelo adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos demais

requisitos, o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento que irá efetuar a remessa. O estabelecimento vendedor/remetente, igualmente emitirá Nota Fiscal, em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do ICMS, na qual, além dos demais requisitos, constarão como natureza da operação, a expressão "Remessa por conta e ordem de terceiro", o número de ordem, a série e a data da emissão da nota fiscal de que trata o inciso anterior, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CGC, do seu emitente.

Emitirá, outra nota fiscal, em nome do adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, na qual, além dos demais requisitos, constarão como natureza da operação, a expressão "Remessa simbólica - venda à ordem", o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal prevista na alínea anterior, bem como o número de ordem, a série, a data da emissão e o valor da operação constante na Nota Fiscal de simples faturamento, estando a escrituração fiscal de tal operação, encontra-se no artigo 414 do mesmo diploma regulamentar.

Analisando os argumentos recursais, em primeiro lugar, observo que o sujeito passivo explica o mecanismo de faturamento para a COELBA, empresa que faz parte do rol de seus clientes. As vendas são realizadas à ordem ou para entrega futura, sendo que, no momento do faturamento, emite a nota fiscal de venda, com o destaque do ICMS, sendo que, de acordo com a solicitação do cliente, ao realizar as remessas das mercadorias encomendadas pelo cliente, emite o documento fiscal, sem destaque de imposto, fazendo remissão à nota fiscal que podemos denominar de "nota fiscal mãe".

Vemos, pois, que a opção do recorrente, para a emissão da documentação fiscal relativa a tais operações de venda à ordem, ou para entrega futura é diversa daquela prevista, onde o imposto é antecipado à Fazenda Pública Estadual, agindo na forma do Parecer GECOT nº. 3760/2002.

O recorrente possuía regime especial para emissão diferenciada de documentos fiscais, concedida através do Parecer GECOT nº. 1.708, relativo a fornecedores como fiéis depositários, dentre os quais se inclui a COELBA.

Dito isso, passemos a analisar a tese recursal, na qual o sujeito passivo alega que desconhecia a obrigação de escriturar no livro Registro de Inventário, as mercadorias de terceiros em seu estabelecimento, e que tal fato decorreu de seu desconhecimento, vez não saber da existência desta obrigação acessória que determina a necessidade de inventariar também o seu estoque de fiel depositário (mercadorias vendidas à COELBA e que ainda estavam em seu poder).

Como bem sabe o recorrente, bem como seus patronos, a ninguém é dado alegar desconhecimento da lei, como forma de eximir-se do cumprimento de obrigação legal. Deveria, igualmente, ter conhecimento do disposto no artigo 330 do RICMS/BA, que dispõe que tal livro destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço, sendo também arrolados, separadamente as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros, bem como as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.

Ao alegar desconhecimento da legislação, e erro humano, pelo fato de não fazer constar no Livro Registro de Inventário, nem nos balancetes e Balanço Patrimonial, embora assevere em sua peça recursal que o cliente adota rígidos controles em relação aos seus estoques, igualmente descumpre regras de natureza contábil, e tal argumentação não pode ser levada em conta. Se assim o fosse, bastaria que qualquer contribuinte autuado usasse tal argumento, para ver elidido o cometimento da infração, o que, igualmente, não pode prosperar.

Ademais, deve-se atentar para o fato da necessária observação de que a escrituração contábil deve ser o espelho da escrituração fiscal. Os lançamentos devem guardar a devida e imprescindível vinculação, sob pena de colocarem sob suspeita todo o sistema escritural adotado pela empresa, pela falta de reflexo, que repito premente, quanto a coerência e similitude. Em resumo: escrituração fiscal e contábil devem estar ombreadas, mantendo similaridade.

Tal regra, contida no artigo 1179 do Código Civil determina que o *“empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, (grifo) e a levantar anualmente o balanço patrimonial e de resultado econômico”*.

Isso por que todos os lançamentos devem estar embasados em documentação probante. No caso ora em análise, ao deixar de escriturar os estoques de mercadorias de propriedade de terceiros em seus estoques, incidiu o recorrente em falta, e descumprimento de obrigação, passível de imposição de penalidade.

Sob tais aspectos, a argumentação recursal não poderia prosperar, bem como em relação aos equívocos que confessa ter cometido, relativamente aos itens de mercadorias codificados sob os números 04, 11 e 17 do levantamento.

Percebe-se, igualmente, diante das colocações postas pelo sujeito passivo, que a matéria é eminentemente fática, não demandando qualquer outro aspecto, seja contábil, fiscal, ou jurídico.

Manuseando os levantamentos realizados, e em função da acusação fiscal (Falta de recolhimento de ICMS, em razão de ter o sujeito passivo praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas), ao analisarmos a lógica da autuação e a metodologia adotada pelos autuantes para a conclusão de existência de possível ilícito tributário, verificamos que os mesmos foram induzidos a erro por parte do recorrente, que, em 31 de dezembro de 2003, possuía mercadorias de terceiros em seus estoques, as quais não foram devidamente escrituradas nos livros fiscais, conforme, inclusive, reconhecido no Recurso Voluntário. Independentemente de tal fato ser decorrente de erro, desconhecimento, ou qualquer outra razão, é dever do julgador analisar a metodologia adotada no trabalho fiscal.

Note-se que o levantamento realizado não se caracteriza como quantitativo de estoques, e tal fato, fica reforçado diante da acusação fiscal, que é a de realização de operação tributada como não tributada, e não, omissões de saídas de mercadorias tributáveis, esta sim, a infração adequada caso fosse realizado o levantamento de estoque.

Observe-se, ainda, que diante da sistemática de vendas para entrega futura adotada pelo recorrente, realizada as vendas para os seus clientes, como a entrega física das mercadorias se dará em momento futuro, cujo lapso de tempo será determinado apenas e tão somente diante de solicitação do encomendante, eventualmente a empresa pode ter faturado mercadorias e sequer as fabricado, quiçá adquirido as matérias-primas utilizadas na fabricação das mesmas.

E para isso, de grande valia foi à diligência realizada. Esta, ao contrário dos autuantes, retornou a período anterior a 2004, inclusive ao exercício de 2003, a fim de verificar eventuais notas fiscais de faturamento antecipado, e fazer a devida correlação com as remessas realizadas, ainda que no exercício de 2004, com o intuito de verificar possível evasão fiscal. E após tal tarefa, emitiu o seu Parecer, bem como demonstrativo de débito do Auto de Infração.

Dessa forma, tomemos, por exemplo, o item nº. 1 (cruzetas). Pelo levantamento realizado, na fl. 05, no demonstrativo, consta que no ano de 2004, foram dadas saídas de 631 unidades da mesma. Já no demonstrativo de fl. 08, os autuantes nominaram nota a nota, as saídas de tal mercadoria, inclusive, no mesmo demonstrativo, consta a saída através da nota fiscal nº. 252. Tal documento fiscal, que se encontra acostado à fl. 31, confirma a saída de tal produto, em operação não tributada, fazendo constar no seu rodapé que se trata de *“mercadoria produzida e sob nossa guarda, conforme nota fiscal de venda...”* fazendo constar, ainda, que em relação a tal produto,

que a venda realizou-se em 29 de maio de 2002. Justifica-se, assim, a necessidade da diligência realizada, com o fito de se chegar à verdade material.

Em função de tal diligência, com os expurgos realizados, à vista da documentação não somente constante dos autos, como, igualmente, a disponibilizada pelo sujeito passivo, o resultado foi o apontado no demonstrativo de fl. 1.816, o qual aponta a existência de débito no valor de R\$11.066,90, montante que entendo, acolhendo o apontamento recursal, erroneamente apurado, vez que utilizou método errado para cálculo do imposto devido, tomando por base o preço médio da mercadoria e o considerando como correspondente ao do ICMS devido, quando deveria aplicar a alíquota aplicável aos produtos (17%), o que resultaria em débito residual de R\$1.881,37, que deve ser recolhido pelo recorrente.

Por tais razões, o Recurso Voluntário deve ser PARCIALMENTE PROVIDO, sendo o Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$1.881,37.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232845.0101/08-8**, lavrado contra **BARBOSA, BARBOSA E CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.881,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS