

**PROCESSO** - A. I. Nº 115484.0002/09-3  
**RECORRENTE** - MARISA LOJAS VAREJISTAS LTDA. (LOJAS MARISA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0171-03/11  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 27/11/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0358-11/12

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Procedimento fiscal de acordo com o disposto na Portaria Estadual nº 445/98. Documento produzido por consulta contábil, juntado com a defesa, confirma falhas nos controles de estoque e não prova da sua elisão. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração acusa o cometimento de sete infrações. O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA refere-se apenas à infração 6, que trata de:

*INFRAÇÃO 6. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Exercícios de 2005 e 2006. Consta, na descrição dos fatos, que o débito foi apurado conforme demonstrativos em papel anexados - Anexo VII ao Auto de Infração, e mídia CD-R entregue ao autuado contra recibo, contendo a totalidade dos demonstrativos, registros da mídia devidamente autenticados. ICMS no valor de R\$319.524,54, acrescido da multa de 70%.*

No tocante a esta infração, a 3ª JF decidiu a lide com a seguinte fundamentação:

*Quanto à Infração 06, esta trata de falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2005 e de 2006 levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Consta, na descrição dos fatos, que o débito foi apurado conforme demonstrativos em papel anexados - Anexo VII ao Auto de Infração, e mídia CD-R entregue ao autuado contra recibo, contendo a totalidade dos demonstrativos, registros da mídia devidamente autenticados. ICMS no valor de R\$319.524,54, acrescido da multa de 70%.*

*Observe que a autuante, para realizar o levantamento quantitativo objeto desta imputação, teve o cuidado de intimar o contribuinte para que este apresentasse os arquivos magnéticos e os demais dados documentais de forma clara e correta, além de ter realizado reunião entre o representante da empresa e representantes da Administração Tributária Estadual, conforme documentos de fls. 16 a 65, entre os quais consta pedido deferido de Prorrogação de prazo para a realização da ação fiscal, cópia de correspondência eletrônica mantida com o sujeito passivo no sentido de requisição de arquivos magnéticos e dados de documentação fiscal (fls. 18 a 21, com datas de 10,12 e 17/02/2009); cópias de intimações para apresentação de livros, documentos fiscais, e para o envio de arquivos magnéticos (fl. 22, Intimação assinada em 17/02/2009); à fl. 60, cópia de Ata de Reunião mantida pela administração fazendária com o sujeito passivo, acerca da ação fiscal realizada. E, às fls.73 a 563 (volumes I e II), cópias de demonstrativos fiscais, documentos fiscais e livros fiscais.*

*Por outro lado esta 3ª Junta, em duas Diligências (fls. 681 e 682, e fls. 2451 a 2453), analisando as alegações defensivas determinou não apenas a reabertura do prazo de defesa do contribuinte, mas atendeu ao seu pedido da prorrogação de prazo em mais sessenta dias, para que o peticionante, autuado, procedesse à apresentação de livros e documentos que o contribuinte afirmava possuir e que, segundo dizia, elidiriam a imputação.*

*Porém, mesmo tendo sido concedido ao contribuinte todos os prazos que o mesmo solicitou, o sujeito passivo não apresentou qualquer documento que elidisse a imputação.*

*Diante disto, e observado que a autuante realizou o Procedimento fiscal de acordo com o disposto na Portaria Estadual nº 445/98, resta procedente a Infração 06.*

No Recurso interposto (fls. 2522/2540), inicialmente ressalta que reconheceu as infrações 1, 2, 3, 4, 5 e 7 contrapondo-se apenas à infração 6.

Comenta a infração e diz que a mesma não se coaduna com a realidade documental e as práticas realizadas fundamentada na premissa da omissão de entradas e saídas de mercadorias, sob alegação de que o levantamento fiscal é maculado por equívoco metodológico, tomando como base “*apenas nos movimentos do ano fiscalizado, desconsiderando por completo os estoques dos exercícios anteriores*”, o que conduziu a presunção da ocorrência de omissões.

Argumenta que constitui um lapso, a fiscalização “*não examinar os livros fiscais dos exercícios anteriores aos fiscalizados*”, o que poderia conduzir a indícios de possíveis equívocos quanto à parametrização do sistema que promoveu entrega das informações enviadas à Secretaria da Fazenda Estadual, mas jamais poderia imputar acusação de omissão de saídas tributadas.

Afirma que as mercadorias objeto da autuação foram informadas nos sistemas magnéticos da empresa, “*com nenhuma unidade ou pouquíssimas unidades no início de cada exercício fiscalizado*”, tendo sido analisado apenas as entradas de mercadoria sem considerar “*o estoque formado pelas sobras dos anos anteriores*”, o que consistiu nas inconsistências apontadas.

A título exemplificativo apresenta o quadro à fl. 2529, relativo ao Produto: Meia Calça Adherence Em Poliamida C – Código Produto 104, *extraídos do demonstrativo: “Auditoria de Estoques -2006 – Levantamento Quantitativo de Estoques – Omissão – Exercício Fechado”*

Cód.	Descrição	UN	ENT	EI	SAÍDAS	EF	Om.Entrada	Om. Saídas	Preço Médio	Base Cálculo
104	Meia Calça Adherence EM	PC	40,000	14,000	9,000	23,000	0,000	22,000	R\$153,78	R\$ 26,14
			(a)	(b)	(c)	(d)	(e)			

Argumenta que considerando a análise conjunta dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração e as informações acima destacadas, todas as notas fiscais e cupons correspondentes a entradas e saídas das mercadorias (itens “a” e “c”) foram integralmente localizados e levantados pela fiscalização, sem sequer ter sido considerado o “*estoque inicial (item “b”) para fins da análise efetuada, restando evidente que se trata de indução da fiscalização decorrente da ausência de análise física dos documentos fiscais correlatos de exercícios anteriores*”.

Afirma que a “*presunção construída pela mera análise de arquivos magnéticos fiscais de ‘exercícios fechados’ (2005 e 2006)*” não condiz com o porte e histórico de operações realizadas.

Ressalta, “*que em caso de consideração efetiva de omissão de entrada e/ou saída, o montante envolvido resultaria da diferença entre os itens “c” e “a”, ou seja, corresponderia a 5,000 peças. Assim, de plano, não haveria que se falar em omissão de entradas de 22,000 peças*”, tendo a fiscalização levado em conta apenas o estoque final de produtos, “*mas o estoque inicial, formado nos exercícios anteriores, foi solenemente ignorado pela autoridade fiscal*”.

Diz que junta ao Recurso, laudo do perito Marcos Antonio Bottaro, no qual após analisar as operações autuadas concluiu que NÃO HOUVE QUALQUER OMISSÃO DE ENTRADAS E/OU SAÍDAS QUE IMPLICASSE EM AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ICMS OU SEU RECOLHIMENTO A MENOR.

Assume que, há “*inconsistência sistêmica nos dados constantes do SINTEGRA; as mercadorias existentes em seus estoques dos anos anteriores não foram devidamente lançadas, porém, foram devidamente escrituradas nos livros fiscais*” e sempre estiveram à disposição do Fisco.

Pondera que os livros fiscais possuem fé pública, é válido para constatação de irregularidades fiscais/contábeis por parte do Fisco, não podendo ser validado procedimento fiscal apenas com base nas informações constantes do SINTEGRA, que não refletem a realidade dos fatos.

Salienta que o estabelecimento não realiza compra de mercadorias, sendo todas transferidas de Centros de Distribuição com a mesma titularidade e não há do que se falar em qualquer omissão de saídas, dado que ao estoque final do exercício anterior (inicial do período fiscalizado) são somadas as transferências, o que não foram considerados pelo Fisco e se tivesse observado a equação:  $E_i + \text{transferências} - \text{vendas} = \text{estoque final}$ , nenhuma diferença seria apurada.

Transcreve parte de texto do professor Ives Gandra da Silva Martins acerca de lançamento por presunção, para reforçar o seu posicionamento de que a infração em questão não pode ser mantida, visto que está suportada em dados informados no SINTEGRA, sem considerar as mercadorias constantes do estoque dos exercícios anteriores.

Argumenta que agiu dentro dos limites da boa fé, não gerou qualquer prejuízo ao Erário, não é crível que ocorram transferências de outros Estados sem notas fiscais e sem a incidência do imposto.

Reiterou as alegações apresentadas na defesa de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, é inconstitucional e conforme tem decidido os Tribunais Superiores.

Também que a aplicação da Taxa SELIC possui natureza remuneratória, de rendimentos de Títulos da Dívida Pública Federal, sendo no seu entendimento inconstitucional sua aplicação no cálculo dos juros de mora decorrente de exigência de tributos.

Por fim, requer provimento do Recurso, decretando-se a insubsistência da infração 6.

Em 05/09/11, juntou petição (fls. 2545/2549) requerendo juntada ao processo de laudo emitido por empresa que foi contratada (fls. 2552/2558). No citado laudo, a empresa M. BRASIL CONSULTORIA LTDA, inicialmente comenta que os trabalhos analisaram o levantamento quantitativo de estoques, efetuado em conformidade com o art. 936 [RICMS/97].

Resume que após a consolidação das movimentações presentes nos arquivos, submetidos a um aplicativo denominado SISMEF (Sistema de Movimentação de Estoques Fiscais), concluiu que:

1. Os arquivos trabalhados, tanto para 2005 e 2006, contemplavam os estoques iniciais e finais, concomitantemente fazendo com que o saldo final de 2005 fosse aquele utilizado como saldo inicial de 2006;
2. no caso de codificações de itens comercializados, para estes exercícios, não houve a peculiaridade do contribuinte utilizar máscaras e dígitos verificadores, tornando-se assim, desnecessário a padronização dos referidos códigos;
3. não houve indícios de quantitativos incorretos presentes em documentos fiscais de entradas em transferências, caso esse encontrado em arquivos eletrônicos do contribuinte a partir de 2008;
4. houve a necessidade de equalização de itens que apresentaram descrições distintas para um mesmo produto, porém apresentados em um mesmo código, conforme QUADRO 1 (fl. 2554), no qual o código 102679 tiveram descrições diferentes em meses (SOUTIEN EM LYCRA JACQ DILADY1820 ... SOUTIEN EM LYVREA JACQUARD BUSTO COM BOJO, COSTURA), sendo que a descrição remanescente e que prevaleceu nos arquivos auditados foi a primeira.

Concluiu que a partir da auditoria dos inventários das mercadorias pode verificar que:

5. inúmeros itens não apresentaram tanto saldos iniciais quanto finais, em decorrência de falhas detectadas no software de gestão do contribuinte. Assim, foi realizado o ajuste de saldos de mercadorias cujas movimentações apresentaram omissões de saídas, devido à entradas superiores à saídas e estoques finais ausentes  $(EI74=)+54) < (S54 + S60 + EF74 > 0)$ .

Em seguida à fl. 2556 apresentou um quadro comparativo entre as omissões de entradas e saídas apuradas pelo Fisco e o refeito indicando total de ICMS devido por omissão de saída de R\$8.367,34 e de entrada de R\$50.229,45 nos exercícios de 2005 e 2006.

Ressalta que os cálculos das omissões estão embasados no disposto no art. 286 do Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99), que transcreveu.

Nas conclusões finais, diz que diante dos problemas identificados nos arquivos magnéticos, “*através de retificações e geração de novas Midias*” percebe uma redução de valores significativas em relação aos valores apontados pela fiscalização que poderia redundar numa economia de mais de R\$900.000,00 em relação aos valores iniciais.

A PGE/PROFIS emitiu Parecer (fls. 2575 a 2578), manifestando que a multa aplicada e a aplicação da Taxa SELIC possuem respaldo legal nas Leis n<sup>os</sup> 7.014/96 e 3.956/81 (COTEB).

Destaca que o levantamento fiscal feito com base nos arquivos magnéticos tem como suporte a escrita fiscal e contábil do contribuinte e não foi trazido ao processo provas capazes de elidir a acusação. Também, que as provas produzidas pela M. Brasil Consultoria Ltda. não descaracterizam a infração, visto que retificaram e alteraram os arquivos magnéticos após o início da ação fiscal. Opina pelo improvimento do Recurso.

## VOTO

No Recurso interposto (fls. 2.522 a 2.540), com relação à infração 6, verifico que o recorrente apresentou os mesmos fundamentos da defesa os quais já foram apreciados na Decisão da 3ª JF.

Argumentou que o levantamento fiscal que apurou omissão de saída de mercadorias desconsiderou “*por completo os estoques dos exercícios anteriores*” e não foi feita com base em seus livros fiscais e sim com base nos arquivos magnéticos enviados à Secretaria da Fazenda.

Conforme apreciado na Decisão da primeira instância, foi apurado omissão de saída de mercadorias nos exercícios de 2005 e 2006, mediante aplicação de roteiro de auditoria de estoque, conforme demonstrativos juntados ao Auto de Infração. O Termo de Início de Fiscalização (fl. 15) indica que a ação fiscal teve início no mês de fevereiro/09, com entrega de livros e notas fiscais (fl. 66), seguidos de intimações e contatos por emails, que demonstram que a fiscalização efetuou o levantamento quantitativo de estoques e apresentou a empresa antes da autuação.

O documento à fl. 60 registra a ocorrência de uma reunião entre representante da empresa e da administração tributária, no mês de junho/09, quando foi tratado das divergências constatadas e estabelecido prazo para apontar possíveis inconsistências antes da lavratura de Auto de Infração.

Por sua vez, a 3ª JF, determinou a realização de duas diligências (fls. 681 e 682, e fls. 2451 a 2453).

No cumprimento da primeira, a empresa reiterou o argumento apresentado na defesa “*A Defendente assume que, há uma inconsistência sistêmica nos dados constantes do SINTEGRA; as mercadorias existentes em seus estoques dos anos anteriores não foram devidamente lançadas, porém, foram devidamente escrituradas nos livros fiscais, que sempre estiveram à disposição do fisco*” (fl. 708). Juntou cópia de livros fiscais.

A autuante na segunda informação fiscal (fls. 1220/1224) afirmou que “*os documentos anexados pelo autuado ... não são os mesmos impressos, encadernados, apresentados quando intimados e, autenticados por essa fiscalização ... cujas cópias por mim assinadas, foram (ré) copiadas*” e também juntadas com a defesa inicial.

No cumprimento da segunda diligência (fls. 2451/2453) a fiscalização intimou a empresa para que apresentasse os livros de Registros de Inventário relativos aos exercícios de 2004, 2005 e 2006, “*os quais já tinha trabalhado e estão visados por mim*” (vide fls. 483 a 563 e 643 a 662, fl. 1120 e fls. 2480, 2483). Após solicitação de prazos, na petição às fls. 2490/2491 a empresa declarou que: “*No entanto, em vista da quantidade de documentos e complexidade para sua obtenção o autuado,*

*mesmo com referida dilação de prazo não conseguirá enviar os documentos solicitados. Diante disso, requer seja dado regular andamento ao processo administrativo, sem a juntada destes documentos”.*

Na Decisão proferida, a JJF apreciou tais fatos e diante dos demonstrativos juntados ao processo concluiu que o sujeito passivo não apresentou provas capazes de elidir esta infração.

No Recurso interposto, a empresa reitera a alegação já apresentada na defesa, de que o levantamento fiscal foi feito com base nos arquivos magnéticos, os quais admite apresentar inconsistências. E que, na omissão de saída de mercadorias apontada, não foi considerado por completo os estoques dos exercícios anteriores. Reporta-se a uma análise pericial que foi juntada a defesa e um relatório de auditoria em arquivos magnéticos que foi juntado após a protocolização do Recurso Voluntário (fls. 2568/2573).

No primeiro documento intitulado Parecer Perícia Contábil emitido pelo perito assistente Marcos Antonio Bottaro (fls. 627/630), o mesmo afirma que após análise aleatória de notas e cupons fiscais de produtos selecionados, a exemplo dos que foram indicados, constatou que:

*Por ocasião da entrada das mercadorias na loja mesmo que por qualquer motivo a nota fiscal não venha a ser escriturada no livro de entradas recebem e são controladas através do código de barras. A baixa do estoque físico ocorre por ocasião da passagem (venda) pelo ponto de venda “IMPRESSORA FISCAL”, ou seja, a baixa do estoque das mercadorias ocorre automática e simultaneamente quando o Cliente passa pelo caixa.*

Após análise dos documentos fiscais selecionados, relativos à empresa, esclareceu que:

*Conforme [e] demonstrado no DOC 2, fica evidente que, mesmo que as notas fiscais de transferências de mercadorias (entrada), por um problema de sistema não deram entrada no REGISTRO ENTRADA DE MERCADORIAS, nos testes por mim realizados pudemos constatar que todas notas fiscais foram devidamente escrituradas no referido Livro de Entradas, também ficou evidente que toda mercadoria transferida ou comprada para ser revendida obrigatoriamente tem sua saída registrada nos Pontos de Venda “IMPRESSORA” cujas mercadorias deram saída.*

Em seguida concluiu que considerando que todas as vendas passaram pelo PDV do estabelecimento autuado... e que “*não há possibilidade de qualquer mercadoria sair do estabelecimento sem passar ou ser registrado sua saída no PDV...*” e ainda, que os testes revelaram que as vendas estão amparadas por cupom fiscal e que não ocorreu omissão de venda.

Já o segundo documento intitulado Relatório de auditoria em arquivos eletrônicos SINTEGRA pertencente ao recorrente (fls. 2568/2571) indica que: o estoque final de 2005 foi computado com estoque inicial de 2006; desnecessário a padronização de códigos; não houve indícios de quantitativos incorretos de entradas em transferências; houve necessidade de equalização de itens que apresentaram descrições distintas, porém apresentados em um mesmo código e concluiu que:

*... inúmeros itens não apresentaram tanto saldos iniciais quanto finais, em decorrência de falhas detectadas no software de gestão do contribuinte. Assim, foi realizado o ajuste de saldos de mercadorias cujas movimentações apresentaram omissões de saídas, devido à entradas superiores à saídas e estoques finais ausentes  $(EI74 =) + 54 < (S54 + S60 + EF74 > 0)$  (grifo nosso).*

Por tudo que foi exposto, observo que foi exigido o imposto em decorrência da constatação da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento quantitativo.

Nesse roteiro de auditoria, são computadas as quantidades de mercadorias registradas como estoque inicial do exercício, somada as quantidades que ingressaram no estabelecimento no exercício (compras, transferências, devoluções, etc) totalizando as quantidades disponíveis, que deduzido das quantidades registradas no estoque final, resulta na **saída real** em quantidade.

Comparado com as quantidades saídas constantes dos documentos fiscais emitidos e escriturados regularmente, **se apurado quantidade a menos que ao da saída real**, configura omissão de saída de mercadorias e cabível a exigência do ICMS correspondente, conforme indicado no enquadramento da infração (artigos 60, II, “a”, 936, §1º, 938, §3º do RICMS/97).

Para elidir a acusação, diante dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, cabe ao contribuinte apontar erros no trabalho da fiscalização. Na situação presente, o roteiro da auditoria foi feito com base nos dados constantes dos arquivos magnéticos, que devem refletir a movimentação real consignada nos documentos fiscais (notas fiscais e cupons fiscais de entrada e saída) e quantidades dos itens registrados nos livros fiscais (Registro de Inventário).

O laudo pericial juntado com a defesa (MARCOS ANTONIO BOTTARO) e o da consultoria contratada (M BRASIL) acostado ao Recurso interposto, o primeiro confirmou a possibilidade do sistema não registrar as quantidades que deram entradas no estabelecimento e o segundo, que foi ajustado os saldos de mercadorias cujas movimentações apresentaram omissões de saída. Logo, não se prestam para elidir a acusação da omissão de saída de mercadorias, não podendo ser acolhido o argumento de que não foram considerados os estoques formados pelas sobras de anos anteriores.

No tocante ao argumento de que a multa aplicada possui efeito confiscatório e que a atualização do débito pela Taxa SELIC é inconstitucional, verifico que tais argumentos já foram apreciados na Decisão ora recorrida. Fundamentou que o percentual da multa aplicada é prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96 e a atualização dos débitos tributários pela Taxa SELIC no art. 102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81 (COTEB). Portanto, procedimentos legais e não cabe a este órgão julgador declarar inconstitucionalidade da legislação tributária (art. 167 do RPAF/BA).

Pelo exposto, não merece qualquer reparo à Decisão recorrida e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **115484.0002/09-3**, lavrado contra **MARISA LOJAS VAREJISTAS LTDA. (LOJAS MARISA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$359.538,95**, acrescido das multas de 60% sobre R\$40.014,41 e 70% sobre R\$319.524,54, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, em redação vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal no valor de **R\$2.612,69**, prevista no art. 42, II, “f”, da mencionada Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

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