

PROCESSO - A. I. Nº 206881.0007/09-6  
RECORRENTE - S/A FÁBRICA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS VIGOR  
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0222-04/10  
ORIGEM - INFAS ATACADO  
INTERNET - 27/12/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0420-12/12

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das saídas omitidas for superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das saídas não declaradas. Infração caracterizada. **b)** SAÍDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, os contribuintes alienantes, neste Estado, das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em relação à Decisão da 4ª Junta Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 29/12/2009, onde exigiou ICMS no valor histórico total de R\$ 317.616,43, em razão de terem sido constatadas as seguintes irregularidades:

*Infração 01 - 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 entradas em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado através de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004 e 2005). Valor exigido de R\$ 252.508,28 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.*

*Infração 02 - Falta de retenção e consequente recolhimento do imposto, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas enquadradas na substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004 e 2005). Valor exigido de R\$ 65.108,15 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96.*

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal exarou a seguinte Decisão:

*“Fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado. Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois a autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos e livros fiscais, demonstrativos e relatórios, bem como de seus dados e cálculos, assim como indica a base jurídica. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a*

*quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações imputadas.*

*Quanto às multas aplicadas, constato que as mesmas estão previstas no art. 42, II, “e” e III da Lei nº 7.014/96, e este Conselho não possui atribuição legal para apreciar a constitucionalidade de tais dispositivos no que tange à eventual violação ao princípio da vedação de confisco. A redução de multa relativa a descumprimento de obrigação tributária principal pode ser requerida ao apelo da equidade à Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF/99.*

*O contribuinte foi intimado para apresentar livros e documentos (fls. 6 a 8 e 10), tendo recebido os mesmos de volta (fls. 9 e 11 a 13), pelo que não tem pertinência a alegação de que os trabalhos de auditoria foram realizados sem a análise da escrituração fiscal.*

*No mérito, o sujeito passivo assentou sua tese defensiva na argumentação de que as diferenças apontadas são referentes a perdas não computadas no levantamento quantitativo de estoques.*

*Todavia, além de não ter colacionado os documentos fiscais respectivos, nos termos do art. 201, X c/c 218, V do RICMS/BA, apresentou demonstrativo auxiliar com uma série de incongruências.*

*Por exemplo, o estorno de crédito de setembro de 2004 (fl. 175) consta do LRAICMS como sendo pertinente a diferenças de alíquotas, de 12% para 10%, enquanto à fl. 137 está registrado como quebras. No mês de dezembro de 2004 (fl. 178) foi lançada no LRAICMS uma quantia de R\$ 2.094,34 a título de quebras, que não se fez presente no demonstrativo auxiliar (fls. 146/147). Em janeiro de 2005 foi escriturado o valor de R\$ 2.428,60 como quebras (fl. 181), que não está registrado no demonstrativo correlato (fls. 147 a 153).*

*A falta de apresentação dos documentos fiscais, em afronta ao art. 201, X c/c 218, V do RICMS/BA, juntamente com um demonstrativo das supostas quebras (isento dos vícios acima mencionados), afasta qualquer possibilidade de acatamento das razões de defesa.*

*Por outro lado, o levantamento quantitativo de estoques foi elaborado em estrita observância às normas da Portaria 445/1998. Os valores de estoques iniciais e finais foram extraídos do livro Registro de Inventário, que, juntamente com as compras consignadas nos documentos fiscais, determinaram, através da equação: estoque inicial + compras – estoque final, as saídas calculadas, paradigma para as diferenças encontradas no cotejo com as saídas efetivadas através de notas fiscais.*

*Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das saídas omitidas for superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das saídas não declaradas.*

*Infração 01 caracterizada.*

*São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, os contribuintes alienantes, na Bahia, das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (art. 353, II, RICMS/BA).*

*Em se tratando de mercadoria sujeita à substituição tributária, além do imposto exigido nas saídas, deve ser exigido o tributo concernente às operações seguintes.*

*Infração 02 caracterizada.*

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

O autuado, ora recorrente, inconformado com a Decisão da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, interpôs Recurso Voluntário, entendendo que a referida Decisão merece ser reformada pelas razões abaixo descritas.

Em sede de preliminar, o recorrente suscitou nulidade da Decisão, uma vez que não lhe permitiu exercer sua ampla defesa, pois a fiscalização não demonstrou os motivos que ocasionaram as supostas infrações. Esclareceu que não deixou de recolher os impostos devidos, como também não há o que falar em falta de retenção relativa às operações de saídas de mercadorias, sendo que ocorreu a perda de estoque, não ocasionando assim, a saída das mercadorias.

Argumentou que os agentes não analisaram os documentos fiscais que comprovam os lançamentos realizados através de suas contas gráficas, como também nas guias e nos livros Registro de Apuração do ICMS. Nesse sentido, arguiu a violação do art. 5º, LV da CFRB/88, que versa acerca do direito de defesa.

Aduziu a precariedade da acusação fiscal, tendo em vista que não cometeu nenhuma “irregularidade estadual”, sendo a causa das diversas infrações compreendidas no período de 02/03/2004 a 30/12/2005, a não apuração de circunstâncias essenciais, devendo ser considerado passível de nulidade, de acordo com a jurisprudência apresentada. Ressaltou também a falta de provas, mais uma característica da precariedade, uma vez que sequer foram verificados os documentos fiscais de grande importância para uma devida apuração.

Quanto ao mérito, arguiu não ter deixado de recolher o ICMS e tão pouco a falta de retenção, não havendo do que falar em retenção e recolhimento de ICMS relativos às operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais, haja vista que realmente ocorreu foi a perda de estoque de mercadoria, devendo ser aplicado o art. 112 do CTN que prevê a interpretação mais favorável. Nesse sentido esclareceu que não deve ser responsabilizado por multa e juros de mora exigidos, pois não cometeu qualquer infração descrita no Auto de Infração, devendo prevalecer à presunção da verdade, previsto no art. 5º, III da Lei Complementar nº 939/2005, sendo assim, reputados verdadeiros todos os fatos oriundos de situações acobertadas por documentos fiscais até a fiscalização provar o contrário.

De acordo com a peça recursal foi aplicada multa inadequada, uma vez que a referida multa, ora prevista no art. 42, II, III da Lei nº 7.014/96, é dada ao contribuinte que não recolheu o imposto tempestivamente, observando desta forma a sua desproporção. Assim, argumentou que se efetivamente for aplicado, possuirá natureza confiscatória, contrária ao art. 150, IV da CRFB/88, por não ser proporcional à suposta infração.

Por fim, requereu a reforma da Decisão, para ser declarada totalmente improcedente o Auto de Infração, e que, caso não seja cancelado totalmente, seja pelo menos realizada a recapitulação e diminuição da multa aplicada.

Em seguida os autos foram encaminhados para Parecer opinativo da PGE/PROFIS. De acordo com o Parecer da i. Procuradora do Estado, Drª. Sylvia Amoedo, o presente Recurso é cópia fiel da defesa inicialmente interposta, mudando apenas o nome da peça processual, de impugnação para Recurso Voluntário.

Segundo o Parecer, a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância não merece ser alterada, uma vez que as razões oferecidas são inócuas, inaptas para proporcionar a modificação do julgamento.

Por fim, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

O presente feito foi encaminhado para a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, que decidiu, após apreciação da matéria em lide, converter o processo em diligencia à ASTEC, com o objetivo de proporcionar todos os meios de defesa ao contribuinte, para que um fiscal estranho ao feito verifique os valores que já foram escriturados, à título de quebras ou perdas, no período de 2004 e 2005. Em seguida, proceder, se cabível, as devidas exclusões de valores de ICMS que deveriam estar computados no levantamento quantitativo de estoques e rever a apuração do ICMS ST relativo à infração nº 2, devendo, após a diligência, elaborar Parecer com novo demonstrativo de débito, fazendo a adequação dos valores apurados no presente lançamento de ofício, com base no que foi apurado pela ASTEC.

O Parecer da ASTEC, assinado pelo Auditor Fiscal Ildemar Jose Landin, relatou que não foi possível realizar a diligência nos termos em que foi solicitada, pois embora a empresa tenha apresentado cópias dos livros de apuração e documentos que comprovam o descarte de material vencido, justificando a perda de produção por motivo de vencimento da validade, o demonstrativo realizado pelo autuante considera cada um dos itens de produção, inviabilizando qualquer alteração no demonstrativo por não ter documento fiscal com a listagem dos produtos destacados, não podendo, por consequência, a infração nº 02 também ser alterada. Nesse sentido, requereu documentos necessários ao autuado com o fim de cumprir a diligência solicitada pela 2<sup>a</sup> CJF.

Diante do requerimento solicitado para o devido cumprimento da diligência, o recorrente esclareceu que os documentos solicitados são mantidos apenas no período que convém aos interesses da Cia., não possuindo mais posse dos documentos requeridos, entretanto, juntou apenas como comprovação da operação declarada, documentos do período mais antigo e do atual, ora encontrado no seu arquivo. Ressaltou que produz e comercializa produtos de curta vida útil, tornando inevitáveis as suas perdas.

Após diligência, o autuado se manifestou quanto ao seu resultado.

Primeiramente, ressaltou que a pessoa indicada como diretor na intimação recebida não consta em seu quadro de colaboradores, bem como não se trata de diretor, devendo todas as intimações e notificações serem realizadas em nome do patrono.

Aduziu que o fiscal subscritor da diligência entrou em algumas contradições, uma vez que mencionou que foram comprovadas quebras no valor de R\$12.375,90, no entanto, não as considerou para apuração das divergências e eventual correção do valor autuado, ainda, arguiu que não há comprovação do descarte das mercadorias, porém ressaltou que há nos autos diversos laudos de condenação e descarte das mesmas, desconsiderando por completo tal documentação. Nesse sentido, argumentou que em vez do agente fiscal ter se negado a realizar a diligência, deveria ter descrito a documentação necessária à comprovação do alegado para possibilitar sua plena defesa, em busca da verdade material.

Arguiu que outro ponto considerável é a forma de cálculo, uma vez que foi considerada como base para a autuação a constatação de diferenças entre as informações de movimentações por notas fiscais e estoques de cada ano. Esclareceu que quanto ao material descartado, entendeu que o valor das mercadorias a serem considerados para fins de descarte teriam os mesmos preços de custo (preço de transferência), e não com base em preços de venda.

Em seguida, novamente os autos foram encaminhados para Parecer da PGE/PROFIS. De acordo com o Parecer da i. Procuradora do Estado, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, a diligência realizada pela ASTEC constatou a impossibilidade de atestar as perdas alegadas pelo recorrente, nesse sentido reiterou o posicionamento já exarado pela PGE, onde opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Compulsando os autos, verifica-se tratar de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão exarada pela 4ª JJF, relativa às duas imputações fiscais constantes do Auto de Infração em epígrafe.

No que tange a Decisão recorrida, a mesma está embasada nos documentos acostados e na legislação aplicável, sem ferir qualquer formalidade legal, não se vislumbrando qualquer dispositivo do RPAF/99 e das demais normas legais que possam dar guarida à argüição do recorrente.

Em sede de preliminar, ao analisar as nulidades arguidas pelo recorrente, entendo que não assiste razão ao mesmo, uma vez que o procedimento fiscal está totalmente em conformidade com a legislação estadual, tendo o auditor fiscal observado todos os requisitos legais do lançamento. Ressalte-se que não vislumbra qualquer violação aos princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido conferido ao recorrente o direito pleno a ampla defesa e ao contraditório.

No que concerne às multas, entendo que não cabe ao CONSEF apreciar a constitucionalidade da atuação fiscal, sendo isso atribuição do poder judiciário. A discussão aqui transita em torno da legislação administrativa fiscal do Estado da Bahia.

Em sede de mérito, no que tange a infração 1, entendo que o sujeito passivo não apresentou diversos documentos fiscais exigidos pelo art. 201, X, c/c 218, V do RICMS-BA, como também

apresentou um demonstrativo auxiliar com uma série de incongruências, a exemplo do estorno de crédito de setembro de 2004 (fl. 175) que consta do livro RAICMS como sendo pertinente a diferenças de alíquotas, de 12% para 10%, enquanto à fl. 137 está registrado como quebras; no mês de dezembro de 2004 (fl. 178) foi lançada no livro RAICMS uma quantia de R\$ 2.094,34 a título de quebras, que não se fez presente no demonstrativo auxiliar (fls. 146/147); em janeiro de 2005 foi escriturado o valor de R\$ 2.428,60 como quebras (fl. 181), que não está registrado no demonstrativo correlato (fls. 147 a 153).

De acordo com a peça recursal, o recorrente alega que o Fisco Estadual o autuou apenas com bases em presunções não provadas, fato este que não merece prosperar, estando acertada a Decisão recorrida.

Ora, o levantamento fiscal realizado pela auditora fiscal autuante foi elaborado em observância às normas da Portaria nº 445/1998. Uma vez que se constatou no mesmo exercício, diferença entre entradas e saídas através do referido método, devendo ser cobrado o imposto pelo maior valor devido, tomando-se por base as saídas não declaradas.

Merece destaque que o presente processo administrativo fiscal foi objeto de diligencia à ASTEC, com o nobre objetivo de proporcionar todos os meios de defesa ao contribuinte, para que um fiscal estranho ao feito verificasse os valores que já foram escriturados, à título de quebras ou perdas, no período de 2004 e 2005, para então proceder, se cabível, as devidas exclusões de valores de ICMS que deveriam estar computados no levantamento quantitativo de estoques e rever a apuração do ICMS ST relativo à infração nº 2.

Como consequência, constatei que o Parecer da ASTEC deixa patente que não foi possível realizar a diligência nos termos em que foi solicitada, uma vez que, apesar da empresa ter apresentado cópias dos livros de apuração e documentos que comprovam o descarte de material vencido, justificando a perda de produção por motivo de vencimento da validade, o demonstrativo realizado pelo autuante considerou cada um dos itens de produção, inviabilizando qualquer alteração no demonstrativo por não ter documento fiscal com a listagem dos produtos destacados.

Desse modo, a infração nº 2 também não poderia ser alterada, lembrando que em se tratando de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, além do substituto arcar com o imposto na saída, deve haver o recolhimento do ICMS relativo às operações seguintes, como coloca o artigo 353, II do RICMS-BA.

Vale aduzir que quando instado a apresentar os documentos necessários ao fim de cumprir a diligência solicitada pela 2ª CJF, o recorrente limitou-se a alegar que os documentos solicitados são mantidos apenas no período que convém aos interesses da empresa, não possuindo mais posse dos documentos requeridos, entretanto, juntou apenas como comprovação da operação declarada, documentos do período mais antigo e do atual, ora encontrado no seu arquivo. De igual modo não se pode desconstituir a determinação legal da base de cálculo com fulcro apenas nas alegações do recorrente, desprovidas de base legal e documentos que a fundamentem.

Quanto a assertiva trazida na peça recursal de que a intimação foi recebida por preposto que não era diretor da empresa, merece registrar que a mesma está revestida de toda base legal à luz do que estabelece a Teoria da Aparência de Direito, que aplica-se nesses casos, ou seja, em situações como esta, meramente aparentes e que não correspondem à realidade, permite-se que ela passe a ter validade jurídica como se fosse verdadeira, objetivando a proteção do terceiro de boa-fé, como também da fé-pública, e, por via indireta, a preservação da credibilidade do ordenamento jurídico.

Vale aduzir que a referida teoria se aplica a diversas situações fáticas, a exemplo do caso da propriedade aparente, credor aparente, mandatário aparente, representante aparente, gerente aparente e funcionário aparente, dentre outras. Nesta seara, enquadra-se o caso em tela, pois a

intimação fica validada, sem que precise ser entregue a um diretor ou sócio da empresa, mas a qualquer pessoa física que tenha a aparência de representar ou integrar a empresa intimada.

No que tange a alegação do recorrente de que houve apuração incorreta ou imprecisa da base de cálculo por parte do autuante, tal argumentação não pode prosperar, haja vista que a determinação do crédito tributário do lançamento de ofício combatido baseou-se no que preceitua o art. 60 do RICMS/97, que transcrevo abaixo para ilustrar este fundamento legal que lastreia a definição da base de cálculo aplicada ao caso concreto em apreço:

*"Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:*

*(...)*

*II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:*

*a) apurando-se omissão de saídas:*

*I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;*

Por fim, por tudo quanto analisado, com base nos documentos acostados e na legislação vigente aplicável ao caso em tela, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para que seja mantida inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206881.0007/09-6, lavrado contra S/A FÁBRICA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS VIGOR, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$317.616,43, acrescido das multas de 70% sobre R\$252.508,28 e 60% sobre R\$65.108,15, previstas no art. 42, incisos III e II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

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