

**A. I. Nº** - 207351.0012/11-2  
**AUTUADO** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - LUIZ CARVALHO DA SILVA e JUAREZ ALVES DE NOVAES  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 12. 04. 2012

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0053-01/12**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. CONTRIBUINTE INSCRITO COMO ATACADISTA. a) OMISSÕES DE ENTRADAS E DE SAÍDAS. VALOR DAS OMISSÕES DE ENTRADAS SUPERIOR AO DAS DE SAÍDAS. MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Efetuada correção no cálculo do imposto. Infração parcialmente subsistente. b) OPERAÇÕES DE SAÍDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não comprovado o recolhimento do imposto devido por substituição incidente sobre a omissão das saídas apuradas. Efetuada correção no cálculo do imposto. Infração parcialmente subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL REFERENTE ÀS ENTRADAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Infração reconhecida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração reconhecida. Indeferida a solicitação de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/06/2011, exige ICMS, no valor de R\$ 218.144,98, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 1 - Falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$ 203.986,34, acrescido da multa de 100%, referente 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias no exercício fechado de 2010, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Infração 2 - Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 11.731,96, acrescido da multa de 60%, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas

de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias no exercício fechado de 2010.

Infração 3 - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de fevereiro a maio de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 1.844,03, acrescido da multa de 60%.

Infração 4 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 582,65, acrescido da multa de 60%, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no mês de outubro de 2010.

O autuado apresenta defesa (fls. 82 a 98) e, inicialmente, reconhece a procedência da ação fiscal quanto às Infrações 3 e 4, bem como informa que efetuará o pagamento correspondente.

Quanto às Infrações 1 e 2, o autuado descreve as acusações que lhe foram imputadas e, em seguida, afirma que as diferenças apuradas decorreram de supostas divergências entre as informações constantes nos seus controles de estoque e livros fiscais, relativamente ao exercício de 2010. Assevera que não realizou saídas de mercadorias sem escriturar as respectivas notas fiscais e, portanto, a acusação de omissão de saídas decorreu do equivocado levantamento fiscal.

Sustenta que na auditoria foram desconsideradas algumas notas fiscais de entradas escrituradas no RE poucos dias após a data de sua emissão, notadamente notas fiscais emitidas nos últimos dias de 2010, mas que foram escrituradas no início de 2011. Diz que a maioria das notas fiscais se refere a transferências e, assim, não faria sentido que deixasse de registrar entradas provenientes de outros estabelecimentos da mesma empresa, com o objetivo de omitir saídas subsequentes.

Menciona que utiliza um *software* integrado de gestão empresarial (conhecido pelo jargão ERP – *Enterprise Resource Planning*), o qual não permite a saída e o recebimento de mercadorias sem a emissão da nota fiscal correspondente. Assegura que, desse modo, pode dizer que não existe a menor possibilidade de ter omitido entradas e/ou saídas de mercadorias em seu estabelecimento.

Diz que funciona como um Centro de Distribuição que é abastecido por outras unidades da própria empresa, sendo todas as operações monitoradas pelo *software* ERP, o que ratifica a impossibilidade de ter ocorrido operação sem a emissão da correspondente nota fiscal.

Afirma que os autuantes, ao realizar o levantamento das entradas de mercadorias com base nas informações do SINTEGRA e nos RIs, contabilizaram em duplicidade diversas entradas de mercadorias, o que aumentou o estoque do estabelecimento e, em consequência, foram apuradas as omissões de que tratam as Infrações 1 e 2.

Aduz que a razão dessa contabilização em duplicidade das entradas pode ter sido ocasionada pelo lapso temporal entre o abastecimento “contábil” do estoque do estabelecimento fiscalizado e a entrada física das mercadorias nesse estabelecimento, momento em que a respectiva nota fiscal é escriturada no RE. Explica que, por ser um Centro de Distribuição, é abastecido com mercadorias transferidas por outros estabelecimentos e, tão logo o estabelecimento remetente emite a nota fiscal de saída das mercadorias, o *software* ERP baixa as mercadorias saídas do estoque do remetente e automaticamente alimenta o estoque do destinatário, bem como ajusta de forma idêntica os RIs e os controles de estoque de ambos os estabelecimentos. Menciona que, a despeito de o *software* ERP promover esses ajustes de estoque tão logo as notas fiscais de saída são emitidas, as mercadorias precisam ser transportadas até o seu destino, o que consome dias. Diz que a aparente contabilização, pelos autuantes, da mesma nota fiscal de entrada em duas datas diversas, como se duas entradas fossem, retrata o trânsito rodoviário das mercadorias, já

alimentadas contabilmente no estoque do estabelecimento destinatário, mas lá ainda não ingressadas fisicamente (RE). Afirma que considerando apenas os REs e os registros de estoque do exercício de 2010, os autuantes concluíram pela falta de registro de entrada de mercadorias, tendo em vista que no estoque constavam mercadorias cujas notas fiscais ainda não haviam sido escrituradas no RE, porque estavam em trânsito. Sustenta que, se os autuantes tivessem confrontado os registros constantes no RE dos meses subsequentes, a divergência desapareceria.

Ressalta que a simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não faz com que essas mercadorias deixem de pertencer ao autuado e, dessa forma, é absolutamente correto que mesmo as mercadorias em trânsito continuem constando do estoque. Diz que, se necessário, essa característica do ERP utilizado pelo autuado e a consequente inoportunidade de omissão de entradas podem ser facilmente comprovadas por meio de perícia.

Prosseguindo em sua peça defensiva, o autuado cita um exemplo hipotético e, em seguida, diz que quando se confronta os arquivos magnéticos com o documento “AUDITORIA DE ESTOQUE – Levantamento Quantitativo das Entradas”, fica nítido que os autuantes consideraram em duplicidade a quantidade constante em diversas notas fiscais.

Destaca que, com base nas informações contidas na “AUDITORIA DE ESTOQUE – Levantamento Quantitativo das Entradas”, preparou uma tabela com alguns exemplos extraídos dos demonstrativos que acompanham a autuação, que deixam claro o equívoco cometido pela fiscalização. Sustenta que, para uma mesma nota fiscal, a entrada de um mesmo produto foi computada duas vezes pela Fiscalização, porém em datas diferentes e, dessa forma, foram geradas as supostas omissões apuradas pelos autuantes. Assevera que em diversos outros produtos tal equívoco se repetiu, conforme a planilha detalhada (“doc. 19” – fls. 150 a 152) com especificação de todos os produtos contidos nas respectivas notas fiscais (“doc. 20” – fls. 153 a 174) que foram considerados em duplicidade pela fiscalização.

Assinala que as Notas Fiscais de Entradas n<sup>os</sup> 86.356, 86.357, 86.456, 370.887, 371.136 e 86.287 (“docs. 21 a 26” – fls. 175 a 182) foi escriturada no RE do mês de janeiro de 2011 (“doc. 27” – fls. 183 e 184), o que torna injustificada a acusação quanto às mercadorias correlatas. Aduz que essas seis notas fiscais foram lançadas no RE poucos dias após a data de sua emissão, em decorrência do trânsito rodoviário da origem (Feira de Santana/BA e Cordeirópolis/SP) até o estabelecimento do autuado. Acostou às fls. 185 e 186 o “doc. 28”, referente a uma planilha que descreve os produtos contidos nessas citadas notas fiscais. Reitera que essas mercadorias deram entrada no estoque da Requerente apenas em janeiro de 2011, de modo que não poderiam ter sido computadas para fins de levantamento de estoque do exercício de 2010.

Diz que, no documento “AUDITORIA DE ESTOQUE – Levantamento Quantitativo de Entradas”, parte das entradas supostamente não contabilizadas pelo autuado foi objeto das Notas Fiscais n<sup>os</sup> 224.351, 224.352, 224.353 e 224.354. Destaca que desconhece essas notas fiscais, as quais não foram identificadas em seus controles fiscais e contábeis. Acrescenta que os autuantes não apresentaram cópias dessas notas fiscais, de modo a comprovar que efetivamente dizem respeito ao estabelecimento fiscalizado. Afirma que, dessa forma, faz-se necessária a conversão do julgamento em diligência, a fim de que a fiscalização apresente cópias dessas notas fiscais.

Assevera que em face ao acima exposto, fica comprovada a improcedência da cobrança de ICMS contida na Infração 1, assim como a ilegitimidade da exigência do ICMS-ST que é objeto da Infração 2, já que decorrente da mesma acusação.

Acrescenta que as multas indicadas na autuação, no valor de R\$ 212.481,50, correspondentes a mais de 97% do valor do principal exigido. Diz que as multas são inconstitucionais, pois possuem caráter desproporcional e confiscatório, especialmente porque não houve falta de recolhimento

de imposto ou infração a quaisquer tipos de obrigações acessórias. Para respaldar seu argumento, transcreve jurisprudência.

Requer que, considerando o disposto nos artigos 123, §3º, e 145, ambos do RPAF/BA, seja o processo convertido em diligência, a fim de que a fiscalização esclareça os motivos pelo qual contabilizou em duplicidade a entrada de diversos produtos contidos em uma mesma nota fiscal, bem como para que os autuantes apresentem as cópias das Notas Fiscais nºs 224.351, 224.352, 224.353 e 224.354, as quais o autuado diz desconhecer. Aduz que em situações semelhantes, o CONSEF acolheu o pedido de realização de diligências.

Solicita que seja determinada a produção de prova pericial técnica, caso se entenda necessário, para que possa comprovar a forma como se dá o controle de estoque pelo seu *software* ERP quando das transferências de mercadorias entre estabelecimentos da própria empresa. Indica seu assistente técnico e apresenta quesitos a serem respondidos na perícia.

Ao finalizar sua peça defensiva, o autuado solicita que os débitos referentes às Infrações 1 e 2 sejam cancelados. Reitera o pedido de diligência e da produção de prova pericial técnica. Requer que as intimações referentes a este processo administrativo fiscal sejam enviadas aos cuidados do Senhor Eduardo Martinelli Carvalho, no endereço que declina.

Um dos autuantes, o Auditor Fiscal Juarez Alves de Novaes, presta a informação fiscal (fls. 191 a 264) e, inicialmente, menciona que *software* de gestão empresarial tem a função de dar suporte gerencial ao gestor da organização. Frisa que, mesmo reconhecendo a consistência e importância dessa ferramenta, nenhum *software* de gestão, substitui ou se contrapõe aos dispositivos legais que norteiam a relação fisco-contribuinte.

Explica que o levantamento quantitativo de estoque é um roteiro de fiscalização tradicional, respaldado em procedimentos previstos na Lei nº 7.014/96 (artigos 40, §4º, e 42, III), no RICMS-BA (art. 2º, §3º) e na Portaria nº 445/98. Diz que a equação para a apuração de quantidades omitidas é parte da identidade matemática: Origem das Mercadorias = Destinação das Mercadorias. Menciona que os estoques inicial e final são obtidos do livro Registro de Inventário, ao passo que as entradas e saídas dos arquivos do SINTEGRA (notas fiscais do período fiscalizado). Esclarece que, no caso em tela, o autuado é usuário de SEPD (Sistema Eletrônico de Processamento de Dados) e transmite mensalmente arquivos magnéticos contendo todas as operações de entradas e saídas de mercadorias. Diz que o trabalho do fisco foi realizado com base nos arquivos magnéticos transmitidos pelo autuado na forma da legislação.

Assevera que o argumento defensivo atinente aos lançamentos feitos no mês de janeiro 2011 é equivocado, pois o RICMS-BA, no seu art. 322, §3º, I, prevê que a escrituração fiscal do livro Registro de Entradas será efetuada por operação ou prestação, em ordem cronológica das entradas efetivas de mercadorias. Diz que, como o período de apuração do ICMS é o mês, não há como se considerar lançamentos fiscais feitos em um mês como se fosse de outro mês.

Aduz que a sincronização automática de estoques entre filiais, por meio de *software* de gestão, é fato recorrente na gestão de estoques, sempre como instrumento gerencial, nunca como fiscal, pelo peculiar e necessário princípio de que para o fisco vale o que está disposto em lei, sob pena de nulidade. Diz que, ao argumentar com o *software* de gestão ERP, o autuado muda toda a metodologia de apuração e evidentemente chegará a quantitativos apurados diferentes.

Afirma que, após analisar a relação das notas fiscais citadas na defesa como computadas em duplicidade, reconhece a procedência do argumento defensivo. Diz que efetuou as exclusões das duplicidades e acrescentou as quantidades digitadas a menos, tendo elaborado novo demonstrativo, fls. 197 a 202. Ressalta que, conforme se pode observar no demonstrativo “AUDITORIA DE ESTOQUES – EXERCÍCIO FECHADO”, fls. 204 a 225, após as correções deu-se uma

inversão na apuração da omissão, pois a exclusão das duplicidades diminui as quantidades de entradas e por outro lado aumenta as omissões de entradas.

Menciona que as Notas Fiscais nºs 86356, 86357, 86456, 370887, 371136 e 86287, foram escrituradas corretamente no mês de janeiro de 2011, já que foram emitidas em janeiro de 2011. Explica que o arquivo magnético transmitido à SEFAZ/BA, referente ao mês de janeiro de 2011 contém as citadas notas fiscais. Diz que, assim, o argumento defensivo está prejudicado.

Destaca que as Notas Fiscais nºs 224.351, 224.352, 224.353 e 224.354, que o autuado alega desconhecer, estão contidas no arquivo magnético transmitido à SEFAZ/BA no mês de outubro/2010 e referem-se ao movimento do dia 04/10/2010. Realça que essas notas fiscais são de emissão do próprio autuado e, como foi o autuado quem enviou os dados via SINTEGRA, somente ele pode estar de posse dos documentos originais.

Realça que não se pronunciará sobre a questão do caráter confiscatório das multas, pois a pena é um acessório do objeto da autuação.

Quanto à cobrança do ICMS devido por substituição tributária, diz que foi aplicado um roteiro de estoque na forma da legislação pertinente, o qual aponta uma omissão nas operações e, portanto, o imposto é devido.

Discorre sobre o roteiro de auditoria fiscal de estoques de mercadorias e, em seguida, conclui que não vê a necessidade de perícia, pois o citado roteiro de auditoria é claro e preciso, no entanto, passa a responder os quesitos apresentados na defesa, conforme relatado a seguir:

**Quesito:** Queiram os Senhores Perito(a) e Assistente Técnico descrever como se dá o controle de estoque pelo *software* ERP utilizado pela Requerente no que diz respeito a transferências entre estabelecimentos da própria empresa, notadamente no que diz respeito à baixa de estoque no estabelecimento remetente e ao aumento automático sincronizado de estoque no estabelecimento destinatário, antes mesmo de as mercadorias serem fisicamente recebidas pelo estabelecimento destinatário;

**Resposta:** Tratando-se de software de gestão será necessário que a Requerente nos demonstre como se dá os procedimentos operacionais, para que possamos nos pronunciar.

**Quesito:** Queiram os Senhores Perito(a) e Assistente Técnico informar se o tratamento contábil de controle de estoque descrito no quesito anterior sucedeu no que diz respeito às transferências efetuadas para o estabelecimento da Requerente em Vitória da Conquista no exercício de 2010;

**Resposta:** Não percamos o foco. O roteiro de estoques ora aplicado é puramente quantitativo-fiscal, não há falar em contábil.

**Quesito:** Queiram os Senhores Perito(a) e Assistente Técnico informar se as mercadorias constantes dos controles de estoque do estabelecimento no exercício de 2010 foram efetivamente registradas nos REs e no RSs do estabelecimento ao longo do mesmo período;

**Resposta:** O roteiro tomou como base as notas fiscais de entradas e saídas e mais o livro registro de Inventário, como manda a legislação. Qualquer coisa diferente é inovação sem lastro legal.

**Quesito:** Queiram os Senhores Perito(a) e Assistente Técnico informar se o estabelecimento autuado deixou de escriturar notas fiscais de entradas de mercadorias em seus REs, ao longo do ano de 2010;

**Resposta:** Em nenhum momento foi feita referência a não escrituração de mercadorias no RE de 2010, pois este não faz parte do roteiro.

**Quesito:** Queiram os Senhores Perito(a) e Assistente Técnico informar se a Fiscalização, ao lavrar a autuação fiscal, contabilizou em duplicidade entradas de mercadorias ocorridas no estabelecimento autuado;

**Resposta:** As notas fiscais em duplicidade foram excluídas conforme fartamente demonstrado nos papéis de trabalho “NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS EM DUPLICIDADE (excluir das entradas)”, bem como no “DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES (Após correções. Colunas sombreadas sofreram alterações)”.

**Quesito:** Queiram os Senhores Perito (a) e Assistente Técnico informar se, para cada mercadoria indicada na autuação fiscal, (i.a) a soma do volume de estoque inicial, (i.b) com o volume recebido pelo estabelecimento autuado no ano de 2010 equivale (ii.a) à soma do volume transferido/vendido, (ii.b) com o volume constante no estoque existente ao final do exercício, consideradas as pequenas divergências que podem ser encontradas ao final do exercício, em razão do lapso temporal existente entre a alimentação do estoque pelo do *software* ERP e o trânsito das mercadorias em transferência entre os estabelecimentos da Requerente (explicados nesta Defesa);

**Resposta:** de forma similar à resposta ao primeiro quesito: “Tratando-se de *software* de gestão será necessário que a Requerente nos demonstre como se dá os procedimentos operacionais, para que possamos nos pronunciar”.

**Quesito:** Queiram os Senhores Perito (a) e Assistente Técnico informar se há quaisquer elementos que possam levar a crer que a Requerente teria omitido saídas de mercadorias no período objeto do Auto de Infração.

**Resposta:** de forma similar à resposta ao primeiro quesito: “Tratando-se de *software* de gestão será necessário que a Requerente nos demonstre como se dá os procedimentos operacionais, para que possamos nos pronunciar”.

Após responder os quesitos, o autuante se coloca à disposição do assistente técnico do autuado e, em seguida, explica como é definido o escopo do roteiro de estoques e a legislação pertinente.

Diz que, dos argumentos defensivos, o único objetivo e consistente foi o referente às notas fiscais lançadas em duplicidade. Diz que, para um melhor entendimento das alterações efetuadas em razão da eliminação das notas fiscais lançadas em duplicidade, apresenta os valores do ICMS devidos nas Infrações 1 e 2 antes e depois das exclusões:

Infração 1 – 04.05.02: valor original R\$ 203.986,34; valor após as correções R\$ 10.537,74

Infração 2 – 04.05.11: valor original R\$ 11.731,96; valor após as correções R\$ 3,15.

Prosseguindo, o autuante passa a tratar da das “Infrações derivadas”. Tece considerações sobre a equação matemática que representa um levantamento quantitativo de estoque e, em seguida, conclui que “as magnitudes das omissões de entradas passaram a ser em valores monetários mais representativas do que as omissões de saídas, daí derivando as infrações que se seguem”:

*Infração 01 – 04.05.04*

*Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

*Valor R\$ 17.894,56*

[...]

*Infração 02 – 04.05.05*

*Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito*

*passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagam. dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.*

Valor R\$ 66.322,34

[...]

Afirma o autuante que, dessa forma, os novos valores dos débitos após as correções são: R\$ 17.894,56 para a Infração 04.05.04; e R\$ 66.322,34 para a Infração 04.05.05. Aduz que permanece o valor de R\$ 3,15 da Infração 04.05.11.

O autuado foi notificado acerca da informação fiscal e dos demonstrativos nela elaborados, tendo sido concedido o prazo de dez dias para pronunciamento (fl. 266),

Ao se pronunciar sobre a informação fiscal, o autuado, às fls. 269 a 280, faz uma síntese do processo e, em seguida, afirma que não concorda com a exigência fiscal remanescente porque não promoveu entrada e/ou saída de mercadoria sem as respectivas notas fiscais, até porque a maioria das notas fiscais se refere a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Repisa que o *software* ERP que utiliza não permite a saída e o recebimento de mercadorias sem a emissão da nota fiscal correspondente e, desse modo, não existe a possibilidade de ter omitido entradas e/ou saídas de mercadorias em seu estabelecimento fiscalizado, o qual funciona como um Centro de Distribuição que é abastecido por outros estabelecimentos da mesma empresa.

Diz que, como o procedimento da fiscalização se desenvolveu com base nas informações contidas no SINTEGRA e nos seus RIs, acredita que as divergências apuradas decorrem do lapso temporal entre o abastecimento “contábil” do seu estoque e a entrada física das mercadorias no estabelecimento, momento em que a respectiva nota fiscal é escriturada no RE. Menciona que, tão logo o estabelecimento remetente emite a nota fiscal de saída das mercadorias, o *software* ERP baixa as mercadorias saídas do estoque do remetente e alimenta o estoque do destinatário, bem como ajusta os RIs e controles de estoque de ambos os estabelecimentos. Frisa que o referido *software* não acarreta falta de cumprimento de suas obrigações fiscais, como emissão de documento fiscal, escrituração, etc.

Sustenta que o *software* ERP promove movimentações correlatas e automáticas de baixa e aumento de estoque sempre que um estabelecimento da empresa emite uma nota fiscal de saída de transferência para outro estabelecimento seu. Ressalta que, no entanto, as notas fiscais que acobertam essas movimentações somente são escrituradas quando as mercadorias ingressam fisicamente no estabelecimento destinatário, em cumprimento à legislação tributária. Frisa que o fato de o *software* realizar o ajuste contábil do estoque tão logo as mercadorias dão saída do estabelecimento remetente não significa que o autuado escrete as entradas dessas mercadorias em data diversa daquele em que houve a sua entrada física.

Reitera que não se trata de desvirtuamento do período de apuração de ICMS (o qual é mensal) a fim de que “sejam aceitos lançamentos fiscais feitos em um mês como se fora de outro mês” ou que sejam aproveitados “lançamentos fiscais feitos em exercícios diferentes”, já que as escriturações fiscais são feitas a partir das entradas e/ou saídas físicas das mercadorias do estabelecimento da Requerente, exatamente como manda a legislação tributária.

Sustenta que as omissões apuradas decorreram do fato de que os autuantes levaram em consideração apenas os REs e os registros de estoque do exercício de 2010. Se tivessem confrontado também os registros constantes nos REs dos meses subsequentes, notadamente, de janeiro de 2011, a divergência desapareceria.

Assevera que os argumentos e documentos trazidos na defesa são suficientes para comprovar a inocorrência da acusação que lhe foi imposta, tanto que o Auto de Infração inicialmente lavrado

lhe acusa de ter incorrido em omissões de saídas de mercadoria e, depois da defesa, a acusação passou a ser omissão de entradas de mercadorias. Diz que a fiscalização não tem clara qual a infração que teria sido cometida, porém o fato é nenhum ato ilícito ocorreu e, portanto, deve ser cancelada a exigência fiscal remanescente.

Menciona que a Nota Fiscal nº 289.162 continua contabilizada em duplicidade, gerando um aumento no volume de estoque das mercadorias nela consignadas e para as quais não houve contrapartida nas saídas escrituradas. Apresenta a planilha de fl. 282, com a especificação dos produtos contidos na Nota Fiscal nº 289.162 (fl. 284).

Repisa que parte das notas fiscais de entradas que são objeto da autuação fiscal foi escriturada no RE do mês de janeiro de 2011, o que torna injustificada a exigência de ICMS formulada com base na contabilização dessas mercadorias, conforme tabela que apresenta. Frisa que essas notas fiscais foram lançadas no RE poucos dias após a data de sua emissão, fato que diz ter decorrido do trânsito rodoviário das mercadorias até o estabelecimento fiscalizado. Para comprovar sua assertiva, acosta ao processo fotocópia de páginas dos livros Registro de Saídas do mês de dezembro de 2010 (fls. 285 a 289), referente a seus dois estabelecimentos filiais.

Assevera que, embora as mercadorias tenham sido contabilizadas pelo ERP no estoque do estabelecimento autuado em dezembro de 2010, só entraram fisicamente no estabelecimento em 3 e 4 de janeiro de 2011, quando foram escrituradas nos livros Registro de Entradas. Frisa que essas mercadorias não poderiam ter sido incluídas no levantamento de estoque do exercício de 2010, como se pode observar às fls. 290 a 321.

Diz que as Notas Fiscais nºs 224.351, 224.352, 224.353 e 224.354 não existem, conforme consulta feita na seção de notas fiscais eletrônicas junto ao Ministério da Fazenda (fls. 322 a 329).

Reitera que as multas indicadas na autuação têm o caráter de confisco e são desproporcionais.

Ao finalizar, solicita que o débito remanescente seja cancelado, requer a conversão do processo em diligência e, em seguida, pede que o processo seja julgado improcedente. Repete o endereço para o qual as intimações atinentes aos feitos devem ser enviadas.

O autuante Juarez Alves de Novaes se pronuncia às fls. 333 a 399 e, inicialmente, discorre sobre a realização de levantamento quantitativo de estoque, tece considerações sobre arquivos magnéticos e, em seguida, afirma que o argumento defensivo atinente aos lançamentos feitos no mês de janeiro de 2011 com defasagem de dias está equivocado. Destaca que não há como se aceitar lançamentos fiscais feitos em um determinado mês como se fosse de outro mês. Menciona que o *software* de gestão ERP tem aplicação apenas nos controles administrativos.

Diz que assiste razão ao autuado quanto à Nota Fiscal nº 289.162, contabilizada em duplicidade. Afirma que efetuou a exclusão dessas duplicidades, conforme os demonstrativos de fls. 336 a 391.

No que tange às Notas Fiscais nºs 86.356, 86.357, 86.456, 370.887, 371.136 e 86.287, escrituradas em janeiro de 2011, assevera que o argumento defensivo está prejudicado, pois essas notas fiscais foram recebidas e lançadas em janeiro de 2011.

Quanto às Notas Fiscais nºs 224.351, 224.352, 224.353 e 224.354, afirma que esses documentos fiscais constam nos arquivos magnéticos transmitidos pelo autuado à SEFAZ, no mês de outubro de 2010.

Afirma que dos argumentos apresentados na defesa, apenas o referente à Nota Fiscal nº 289.162 procede. Refez o levantamento quantitativo, tendo as infrações originais do lançamento passado de R\$ 203.986,34 para R\$ 10.537,74 (Infração 1) e de R\$ 11.731,96 para R\$ 3,15 (Infração 2).

Prosseguindo, o autuante passa a tratar das “Infrações derivadas”. Tece considerações sobre a equação matemática que representa um levantamento quantitativo de estoque e, em seguida,



conclui que “as magnitudes das omissões de entradas passaram a ser em valores monetários mais representativas do que as omissões de saídas, daí derivando as infrações que se seguem”:

*Infração 01 – 04.05.04*

*Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

Valor R\$ 17.894,56

[...]

*Infração 02 – 04.05.05*

*Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagam. dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.*

Valor R\$ 80.076,27

[...]

Afirma o autuante que, dessa forma, os novos valores dos débitos após as correções são: R\$ 17.894,56 para a Infração 04.05.04; e R\$ 80.076,27 para a Infração 04.05.05. Aduz que permanece o valor de R\$ 3,15 da Infração 04.05.11.

O processo foi convertido em diligência, fl. 407, para que os autuantes se pronunciassem acerca do argumento defensivo atinente às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 224.351, 224.352, 224.353 e 224.354 e os correspondentes documentos probantes de fls. 322 a 329. Também foi solicitado que fosse refeita a apuração do imposto devido, caso necessário.

A diligência foi cumprida pelo Auditor Fiscal Juarez Alves de Novaes, conforme fls. 409 a 437.

Nessa diligência, foi informado que as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 224.351, 224.352, 224.353 e 224.354 foram informadas pelo autuado nos arquivos magnéticos enviados à SEFAZ pelo SINTEGRA, porém não constam no “Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica”, caracterizando, assim, a existência de inconsistência nos arquivos magnéticos.

Menciona que o art. 42, XIII-A, “f”, da Lei n<sup>o</sup> 7.014/96, prevê multa específica para a hipótese de inconsistência nos arquivos magnéticos e, dessa forma, solicita que seja aplicada ao autuado a multa prevista, no valor de R\$ 79,69, conforme demonstrativos que apresenta.

Após transcrever dispositivos legais e regulamentares, afirma ter excluído do levantamento quantitativo as operações referentes a essas citadas notas fiscais, conforme fls. 427 a 434. Registra que essa exclusão majora a Infração 04.05.04, referente à omissão de entradas.

Prosseguindo, o autuante volta a tratar da das “Infrações derivadas”. Tece considerações sobre a equação matemática que representa um levantamento quantitativo de estoque e, em seguida, conclui que “as magnitudes das omissões de entradas passaram a ser em valores monetários mais representativas do que as omissões de saídas, daí derivando as infrações que se seguem”:

*Infração 01 – 04.05.04*

*Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas,*

*efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

*Valor R\$ 17.894,56 antes das exclusões das notas fiscais 224351 a 224353.*

*Valor R\$ 17.921,73 após as exclusões das notas fiscais 224351 a 224353.*

[...]

*Infração 02 – 04.05.05*

*Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagam. dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.*

*Valor R\$ 80.076,27 antes das exclusões das notas fiscais 224351 a 224353.*

*Valor R\$ 80.178,45 após as exclusões das notas fiscais 224351 a 224353.*

[...]

Afirma o autuante que, dessa forma, os novos valores dos débitos após as correções são: R\$ 17.921,75 para a Infração 04.05.04; e R\$ 80.178,45 para a Infração 04.05.05. Aduz que permanece o valor de R\$ 3,15 da Infração 04.05.11.

Notificado acerca do resultado da diligência, o autuado se pronuncia às fls. 440 a 442, afirmando que trouxe aos autos provas que atestam que as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 224351 a 224354 não chegaram a ser emitidas e, portanto, são inexistentes. Diz que o autuante, no atendimento da diligência, admitiu que no “Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica não constam as referidas notas fiscais”. Frisa que está clara a necessidade de cancelamento da parte da autuação relacionada a essas notas fiscais. Sustenta que a improcedência parcial do Auto de Infração deve ser reconhecida de plano, quando da apreciação da defesa. Reitera os termos da defesa e dos pronunciamentos posteriores quanto aos demais valores cobrados na autuação. Solicita que o Auto de Infração seja cancelado.

O Auditor fiscal Juarez Alves Novaes se pronuncia nos autos, afirmando que as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 224.351 a 224.354 foram excluídas da autuação, conforme fls. 409 a 422, sendo que as consequências dessas exclusões estão nos demonstrativos que foram refeitos.

Constam às fls. 404 e 405 extratos do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária) referente a pagamento da parte do Auto de Infração reconhecida como procedente.

## **VOTO**

Inicialmente deixo de acatar o pedido de perícia requerido pelo autuado, pois considero que os elementos disponíveis e já arregimentados nos autos são suficientes para a formação de minha convicção sobre a matéria. Ademais, os fatos envolvidos nas Infrações 1 e 2 não dependem de conhecimentos técnicos especializados. Portanto, indefiro o pedido de perícia.

A Infração 1 trata da falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$ 203.986,34, em decorrência de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, tendo sido a irregularidade apurada mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício fechado de 2010. Nesse levantamento, foram apuradas omissões de entradas e de saídas de mercadorias, tendo a exigência fiscal recaído sobre a diferença de maior expressão monetária, a da omissão de saída.

Na Infração 2, o autuado foi acusado de ter deixado de reter e recolher ICMS devido por substituição tributária, no valor de R\$ 11.731,96, relativo a omissões de operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício fechado de 2010.

Em sua defesa, o autuado nega que tenha incorrido nas omissões apontadas no Auto de Infração, pois utiliza um *software* de gestão empresarial – ERP – que não permite saída ou recebimento de mercadorias sem as correspondentes notas fiscais.

Com o devido respeito ao posicionamento defendido pelo autuado, o argumento defensivo não merece acolhimento, pois o fato de um contribuinte utilizar *software* de gestão empresarial, por mais completo e eficiente que seja, não o desobriga de comprovar a improcedência de infração à legislação do ICMS, apurada mediante a aplicação de roteiro de auditoria fiscal.

Em sua defesa, o autuado afirma que no levantamento foram desconsideradas algumas notas fiscais de entradas por transferências, cujas mercadorias adentraram no seu estabelecimento nos últimos dias de 2010, porém foram escrituradas no início de 2011. Cita as Notas Fiscais nºs 86.356, 86.357, 86.456, 370.887, 371.136 e 86.287.

Não há como se acolher o argumento defensivo, pois, segundo o livro Registro de Entradas e os arquivos magnéticos enviados pelo autuado à SEFAZ, as mercadorias consignadas nessas notas fiscais só adentraram no estabelecimento fiscalizado em 2011 e, dessa forma, não poderiam integrar o levantamento referente a 2010.

Sustenta o impugnante que no levantamento quantitativo há diversas notas fiscais lançadas em duplicidade. Para comprovar seu argumento, apresenta fotocópia de demonstrativos e de notas fiscais. Também argumenta que as Notas Fiscais Eletrônicas nºs 224.351 a 224.354 não chegaram a ser emitidas, conforme comprovações que apresenta.

Na informação fiscal e em diligência solicitada por esta 1ª JJF, o autuante reconheceu a procedência dos argumentos defensivos atinentes às notas fiscais lançadas em duplicidade e às notas fiscais eletrônicas que não chegaram a ser emitidas. Refez o levantamento quantitativo excluindo as notas fiscais lançadas em duplicidade e excluindo as notas fiscais que não chegaram a ser emitidas. Explicou que, em decorrência dessas retificações, a omissão de maior expressão monetária que era de saídas passou a ser de entradas.

Acato as correções efetuadas pelo autuante, inclusive quanto às Notas Fiscais nºs 224.351 a 224.354, pois essas retificações estão respaldadas em documentação probante acostada ao processo. Ressalto, no entanto, que essas retificações acarretaram mudanças nos tipos das omissões apuradas no levantamento quantitativo de que trata a Infração 1.

Originariamente, o levantamento quantitativo referente à Infração 1 tinha apurado omissões de entradas e de saídas de mercadorias tributáveis, sendo exigido imposto sobre a omissão de maior expressão monetária – a de saídas. Após as correções efetuadas pelo autuante, o levantamento quantitativo continuou a apresentar omissão de entradas e de saídas de mercadorias tributáveis, porém a omissão de maior expressão monetária passou a ser a de entradas.

De acordo com o art. 13, II, da Portaria 445/98, apurando-se tanto omissão de entradas como de saídas em um mesmo exercício, deve ser exigido imposto sobre a diferença de maior expressão monetária. Considerando que no levantamento quantitativo retificado a diferença de maior expressão monetária passou a ser a omissão de entradas, deve ser exigido na Infração 1 o imposto tomando-se por referência o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas.

Essa mudança de omissão de saída para omissão de entrada não implica modificação no fulcro da exigência fiscal, pois tanto o levantamento original quanto o retificado apresentaram as duas

espécies de omissões e, além disso, esta 1ª Junta de Julgamento determinou a reabertura do prazo de defesa em trinta dias após a mudança do tipo de omissão preponderante. Corroborando esse entendimento, transcrevo a seguir trecho do voto proferido no Acórdão CJF Nº 0267-11/11, que tratou de situação envolvendo mudança de omissão de saída para omissão de entrada:

[...]

*Uma vez regularizado o levantamento de estoques quanto às entradas e lançadas as operações de saídas relativas às Notas Fiscais nºs 1398, 1399, 1401 e 1403 (fls. 360, 362, 364 e 366), conforme requerido pelo próprio sujeito passivo, a omissão de saídas deixou de existir e passou a haver diferença de entradas, o que, ao contrário do entendimento firmado pela Junta de Julgamento Fiscal, deveria ter sido exigido neste mesmo Auto de Infração, mediante a reabertura do prazo de defesa para que o contribuinte pudesse apresentar outras provas que porventura possuísse.*

*Diz-se isso porque se trata de uma única acusação derivada de um único roteiro de fiscalização, o levantamento quantitativo de estoques. A alteração da diferença encontrada (de saída para entrada e vice-versa) não muda o fulcro da acusação, que trata de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, desvendada a partir da movimentação física do estoque do contribuinte.*

[...]

Em síntese, a Infração 1 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 80.178,45, conforme apurado pelo autuante no atendimento da diligência solicitada à fl. 407.

No que tange à Infração 2, também acato as retificações efetuadas pelo autuante, sendo que nesse item do lançamento não houve mudança no tipo de omissão apurada. Tendo em vista que as mercadorias abarcadas nesse levantamento quantitativo estão enquadradas no regime de substituição tributária e que o autuado não comprovou o pagamento do imposto correspondente, a Infração 2 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 3,15, conforme apurado pelo autuante na informação fiscal.

Ressalto que não pode ser acolhido o pleito do autuante para que se aplique ao autuado a multa prevista nos casos de inconsistência nos arquivos magnéticos, uma vez que tal procedimento implicaria inovação do lançamento, o que é vedado pela legislação tributária estadual.

Quanto às Infrações 3 e 4, o autuado reconhece o acerto da ação fiscal e efetua o pagamento correspondente. Dessa forma, em relação a esses itens do lançamento não há lide e, em consequência, as Infrações 3 e 4 subsistem integralmente.

No que tange às multas indicadas na autuação, ressalto que as mesmas estão corretas e são as previstas no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, para as irregularidades apuradas, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do art. 167, I, do RPAF/99.

Por fim, em relação ao pedido para que as intimações atinentes ao presente feito sejam expedidas em nome do Senhor Eduardo Martinelli Carvalho, no endereço que declina, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações do autuado acerca do processo sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar as Infrações 1 e 2 parcialmente procedentes e as Infrações 3 e 4 procedentes, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207351.0012/11-2**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$82.608,28**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 80.178,45 e de 60% sobre R\$ 2.429,83, previstas no artigo 42, incisos III, II, “e”, “f”, e VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR