

|            |  |
|------------|--|
| PROCESSO   | - A. I. Nº 279127.0013/12-0                                |
| RECORRENTE | - F S VASCONCELOS & CIA. LTDA. (LOJAS MAIA)                |
| RECORRIDA  | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL                                 |
| RECURSO    | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº JJF nº 0131-04/13 |
| ORIGEM     | - IFEP – DAT/SUL   |
| INTERNET   | - 02/10/2013   |

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0271-11/13

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Consta dos autos Recurso Voluntário interposto em face do acórdão em epígrafe que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 28/12/2012 para exigir ICMS no valor total de R\$28.772,54, consistindo a acusação na “*falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e 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*”.

A 4ª JJF prolatou Decisão com base no voto condutor, *verbis* :

*“Preliminarmente, verifico presentes, no Processo Administrativo Fiscal em tela, os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos fiscais reclamados, estando o lançamento de ofício de acordo com o estabelecido nos termos dos artigos 39, RPAF/BA (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) e 142 do CTN (Código Tributário Nacional).*

*Sem apresentar nenhum elemento fático o defendente pede que seja determinada a realização de perícia por Fiscal estranho ao feito, a fim de que seja verificada a veracidade dos argumentos ora trazidos aos autos. Com fundamento no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, entendo desnecessária por considerar suficientes os elementos contidos nos autos, para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide.*

*O presente Auto de Infração reclama créditos tributários no valor total de R\$ 28.772,54, relativo a falta de recolhimento do ICMS por omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e respectiva escrituração nos livros fiscais competentes, decorrente do registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em que se levou em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.*

*Em seus argumentos defensivos, o sujeito passivo não discute a forma como foi efetuado o levantamento quantitativo de estoque, porém se insurge quantos aos números levantados que indicam um volume de entradas de mercadorias no ano de 2007 e 2008 inferiores ao volume de saídas efetivas, que, por conta dessa diferença, presumisse uma omissão de operações de saídas tributáveis no valor histórico de R\$ 7.424,82 e R\$ 21.347,72, respectivamente.*

*Alega o defendente que não houve omissão, pois as mercadorias ditas como omissas constavam no estoque inicial, porém sua saída ocorreu nos últimos dias do ano de 2007 e 2008, que, devido ao grande volume de vendas no final do ano – período de festas – seus registros foram computados no inicio do ano posterior, gerando tal diferença. Tal manifestação foi apresentada sem juntar aos autos qualquer demonstrativo, nem tampouco qualquer documento probante de tal assertiva.*

*Mais adiante, o defendente diz, sem, também, juntar qualquer demonstrativo ou documento, destaca que a diferença levantada trata-se de produtos contidos em Notas Fiscais de saídas que foram registradas*

posteriormente. Em seguida, diz que as Notas Fiscais apontadas, as quais relacionam as mercadorias tidas como omissas, foram devidamente registradas no Livro de Entradas do ano de 2008 e 2009, logo nos primeiros dias do exercício. Destaca ainda, sem apresentar nenhum demonstrativo, nem tampouco qualquer outro documento, que as quantidades dos produtos contidos nas Notas Fiscais de Entrada são exatamente as mesmas em que o autuante apontou como omissas, não consideradas na ação fiscal.

É assegurado ao defensor, no que dispõe o art. 123 do RPAF/BA, o direito de fazer a impugnação da exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, o que não se observa no presente processo administrativo fiscal, exceto quanto a uma planilha com a descrição de vários produtos, indicando, unidade, situação, alíquota, valor do ICMS, entre outras informações, bem como outra planilha, onde consta uma lista de Notas Fiscais de transferência, entre filiais, emitidas em 2006, que diz ter dado entrada em seu estoque no ano de 2007, sem tampouco provar documentalmente.

Ainda na perspectiva de afirmar que houve o registro de entradas das mercadorias supostamente omitidas, bem como a emissão de Nota Fiscal quando de sua saída, o autuado traz a tona as disposições do art. 319, § 1º, do RICMS/BA que regula o aspecto temporal da escrituração dos livros fiscais, na perspectiva de que o autuante, no levantamento quantitativo, não teria observado de que houve o registro das Notas Fiscais supostamente omitidas apuradas no levantamento. Diz que o registro se deu em período posterior e que, no caso em epígrafe, se deu na virada entre os anos de 2007, 2008 e 2009, pois como as Notas Fiscais de Entradas foram emitidas no final de dezembro de 2007 e 2008, elas somente foram registradas e lançadas no Livro de Entrada no inicio dos anos seguintes, ou seja, no ano de 2008 e de 2009, respectivamente, daí as diferenças apontadas.

Sobre o aspecto temporal da escrituração dos livros fiscais do ICMS, assim dispõe a norma legal, como bem citou o próprio defensor em sua manifestação (art.319, § 1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97):

Art. 319 - A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

§ 1º Os lançamentos nos livros fiscais serão feitos a tinta, com clareza, não podendo a escrituração atrasar-se por mais de 5 dias, ressalvados os livros a que forem atribuídos prazos especiais". (Grifo nosso)

A acusação é de omissão de saída de mercadoria 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. Em que pese tal acusação, dizer que a falta de registro de entrada de mercadoria no livro fiscal competente se justifica pelas disposições do artigo acima destacado, não nos apresenta procedente, pois o que dispõe o artigo citado, pela leitura literal do § 1º, é de que a escrituração dos documentos fiscais, no caso em análise, o registro das Notas Fiscais de Entradas pode ocorrer até 5 dias da entrada das mercadorias no estabelecimento do adquirente.

Como ressalta o autuante em sua informação fiscal, tal dispositivo apenas permite um atraso na escrituração, porém não autoriza a mudança da data efetiva da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Se uma mercadoria entra no estabelecimento do contribuinte no ano de 2007, a documentação que deu suporte a movimentação dessa mercadoria – Nota Fiscal de Entrada – deve ser considerada no levantamento de estoque desse mesmo exercício. Por sua vez, se uma mercadoria entra no estabelecimento do contribuinte no ano de 2008, porém a documentação que deu suporte a movimentação dessa mercadoria tenha sido emitida em 2007, essa mercadoria será considerada no levantamento de estoque do ano de 2008, pois sempre prevalecerá a data da entrada física do produto no estabelecimento do contribuinte, e assim sucessivamente.

Ademais, no caso em exame, a autuação refere-se à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado. O levantamento apurado, objeto da autuação, indica que, somando o estoque inicial das mercadorias por espécie do ano de 2007, com os registros de todas as entradas de mercadorias ocorridas no período, diminuindo as mercadorias que ficaram em estoque no final do ano, encontra-se um valor inferior ao somatório de todas as vendas por espécie em todo o ano de 2007, para alguns itens de produtos comercializados, caracterizando omissão de saídas. Da mesma forma ocorre no exercício de 2008. É o objeto da infração apresentado no demonstrativo às fl. 06/09 dos autos, para o ano de 2007 e às fls. 10/22 dos autos, para o ano de 2008.

Na realidade o valor do resultado dessa operação matemática denominado de saídas efetivas deveria corresponder ao mesmo valor do volume de vendas por espécie de mercadorias, com Notas Fiscais de Saídas emitidas ocorrida nos anos de 2007 e 2008, que não foi o caso objeto em exame para todas as mercadorias relacionadas no demonstrativo acostados aos autos às fls. 06/22.

Tomando como exemplo o produto CAD ATLANTIDA BC 92013/010 TRAMONTIN, segundo item do demonstrativo de débito da infração à fl. 6, observa-se que o demonstrativo acusa uma omissão de 04 unidades na coluna “Omissão de Saída”. Desenvolvendo uma análise da movimentação desse produto, observa-se que o demonstrativo à fl. 23, acusa um estoque inicial de 07 unidades (livro de Inventário), mais o volume de entrada

*no ano de 51 unidades (Notas Fiscais de Entradas/livro Registro de Entrada) e um estoque final no ano de 2007, igual a 02 (livro de Inventário). Pois bem, significa dizer que houve saídas de produtos na quantidade de 56 unidades, ocorre que o Fiscal Autuante identifica apenas o registro de 52 unidades de saídas (Notas Fiscais de Saídas/livro Registro de Saídas) no ano de 2007. Conclui-se então que houve uma omissão de saídas de mercadorias sem a emissão de Nota Fiscal de 04 unidades no ano de 2007 para o produto CAD ATLANTIDA BC 92013/010 TRAMONTIN.*

*Assim percebendo, a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. É o que espelha o demonstrativo de débito da infração objeto em análise acostado aos autos às fls. 06/09 (ano 2007) e fls. 10/22 (ano 2008), todo ele suportado pelos demais demonstrativos que fundamentam as omissões de saídas levantadas na autuação, que são “Resumo do Levantamento Quantitativo de Estoque” (fls. 23/25), “Preço Médio das Quantidades Omitidas” (fls.30/34) e “Relação de Cupons e Notas Fiscais Emitidos” no ano de 2007 e 2008 (fls. 35/51).*

*O levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. É o que se observa em todos os demonstrativos (fls. 06/51) resultantes da ação fiscal acostados aos autos pela Fiscal Autuante que dão sustentação a autuação.*

*Sabe-se também que a apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de procedimento fiscal requer cuidados na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento. Como tal, os demonstrativos resultantes da ação fiscal acostados aos autos indicam todo esse cuidado, onde se pode observar claramente as omissões indicadas em cada item de mercadoria, objeto da autuação.*

*Em que pese o autuado, na sua manifestação de defesa arguir tais omissões, não acosta, de forma objetiva, elementos documentais probantes, ou mesmo, demonstrativo indicativo de erros, omissões ou falhas cometidos pela autuante no curso dos trabalhos desenvolvidos quando da ação fiscal, exceto quanto ao indicativo do uso de alíquota errada em alguns itens do levantamento, que, aliás, foi observada e corrigida pela Fiscal Autuante no levantamento quando da emissão da sua informação fiscal, com alteração do valor do débito apurado, que a seguir será apreciado.*

*Ainda em relação às disposições sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, a constatação de omissão de saídas de mercadorias constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS, relativo às operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais, por sua vez, a base de cálculo “do quantum” cobrar como devido de imposto é definido em dispositivo específico que rege sobre a matéria, no caso em exame observo que está dentro da norma legal, conforme estabelece o inciso I do art. 5, da Portaria SEFAZ/BA nº 445, de 10.08.1998.*

*No tocante ao levantamento do débito apresentado pelo demonstrativo acostado aos autos às fls. 06/09 (Ano 2007) e fls. 10/22 (Ano 2008), a Fiscal Autuante alega o cometimento de alguns erros no lançamento da alíquota do ICMS na apuração do débito para alguns produtos. Esses erros são corrigidos na informação fiscal, com a apresentação à fl. 100 do valor a ser retificados na autuação, o qual acolho na sua totalidade, passando o débito da infração, relativo ao ano de 2007, de R\$7.424,82 para o valor de R\$3.348,69 e o débito da infração, relativo ao ano de 2008, de R\$21.347,72 para o valor de R\$21.196,52, perfazendo o total de R\$24.545,21 para toda a autuação.*

*Foi dada ciência da informação fiscal ao autuado na forma do termo de intimação (fl. 103) e comprovante de entrega e recebimento (fl. 104), para, querendo, se manifestar a cerca das alterações efetuadas pelo autuante, de acordo com o § 7º do art. 127, c/c § 1º, do art. 18, do RPAF/99, porém se manteve silente.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor recalculado pelo autuante em sua informação fiscal.”*

Mediante Recurso Voluntário o autuado dirige a esta CJF os fundamentos do seu inconformismo, ressaltando que o lançamento de ofício exige ICMS sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas tributáveis, no valor histórico de R\$ 28.772,64, a configurar uma cobrança em duplicidade.

Acentua que o Fisco alega ter havido omissão de entradas no exercício de 2007 por suposta diferença de estoque nesse exercício, e que não estariam de acordo o número total de mercadorias, os números do inventário, os números de notas fiscais de saída, bem como seus respectivos lançamentos no livro de Registro de Entrada de tais mercadorias.

Todavia, como pontua, não houve omissão já que as mercadorias consideradas como omissas constavam no Estoque Inicial, mas, a saída ocorreu nos últimos dias do ano de 2007, devido ao grande volume de vendas no final de cada ano - período de festas - e seus registros foram computados no início do ano posterior, o que gerou a diferença apontada.

Frisa que a diferença foi devidamente escriturada, em período posterior, uma vez que as operações foram legítimas e acrescenta: *“Pela análise da autuação, referente à auditoria de estoque nos exercícios de 2007 e 2008, observa-se que no número total de entrada de mercadorias aponta uma diferença existente entre o número de inventário mais o número de saída de mercadorias. Assim, pela leitura fiscal, haveria uma omissão na quantidade de cada mercadoria, sendo que a quantidade existente de mercadorias seria superior a quantidade escriturada, daí em se falar em omissão”*.

Argumenta que a referida diferença consta devidamente escriturada no livro de Registro de Entrada, e registrada, mesmo que posteriormente no livro de Registro de Inventário, o que diz constar do SINTEGRA, o que também se sucedeu com a diferença levantada no exercício de 2008, pois trata-se de produtos contidos em notas fiscais de saída, que foram registradas posteriormente, sem o autuante verificado que as Notas Fiscais constam dos livros de Entradas do ano de 2008, nos primeiros dias do exercício.

Em conclusão, tece os seguintes comentários: i) que levantamento de estoque acostado ao presente lançamento possuem um código específico sendo os mesmos contidos nas notas fiscais emitidas no final de cada ano, lançadas no início do ano seguinte; (ii) para as mercadorias apontadas no levantamento de estoque, todas foram devidamente registradas nos competentes livros de entrada da unidade recebedora das mesmas, as quais foram devidamente escrituradas no momento de sua entrada e dentro do prazo legal previsto (art. 319, § 1º, do RICMS/BA).

Afirma que não houve qualquer omissão nos registros das mercadorias porque foram todas escrituradas em período posterior a operação no mês seguinte a emissão do comprovante fiscal, isto é, as mercadorias cujas notas fiscais foram emitidas em Dezembro de 2007 e Dezembro de 2008, foram lançadas (escrituradas) em Janeiro de 2008 e Janeiro de 2009, respectivamente.

No que concerne à autorização legal para escrituração posterior dos documentos fiscais em questão, assevera que o RIMCS/BA autoriza que os documentos fiscais sejam escriturados no prazo máximo de 05 (cinco) dias, conforme redação do artigo 319, do Decreto nº 6.284/97, que cita.

Por fim, requer realização de perícia/diligência por fiscal estranho ao feito, e ao final, julgada improcedente a cobrança do tributo com o provimento do apelo.

## VOTO

Veio ao crivo desta CJF o Recurso Voluntário no qual o contribuinte reitera, na íntegra, os mesmos argumentos já enfrentados à exaustão pela instância de piso.

O cerne da defesa é no sentido de que não houve escrituração fora do prazo legal, discordando quanto ao resultado final do levantamento quantitativo de estoques do exercício de 2007. Defende, ainda, que na informação fiscal consta que houve a falta de apresentação de notas fiscais que, por isso, o Fisco valeu-se das informações do SINTEGRA, no qual consta a contagem dos itens correspondentes conforme o SIFRA.

O autuante, por seu turno, salientou que não foi apresentado pelo contribuinte as notas fiscais respectivas, além do que as listagens apresentadas são ininteligíveis a inviabilizar qualquer análise operacional e, ainda, se apresentar o demonstrativo que pudesse ser confrontado com as notas fiscais, além do que não apresentou as notas fiscais de entradas de mercadorias para evidenciar a sua alegação, ou seja, de que ocorreu entrada física dos produtos no final do exercício de 2007.

Consta requerimento de diligência/perícia, o que considero impróprio já que no curso da instrução do PAF, o autuado não acostou qualquer documento que pudesse sustentar sua tese

defensiva. Não coligiu, destarte, qualquer elemento de prova capaz de elidir a presunção legal de omissão de saídas.

Dentro desse contexto, o autuado, como infiro, não cuidou de apresentar a documentação necessária a comprovar que as mercadorias omitidas eram as mesmas constantes nas notas fiscais de entradas que originaram a omissão de saídas. A verdade material não veio à tona por sua própria desídia.

Insustentável, ainda, o argumento relativo aos cinco dias para escrituração das notas fiscais, eis que, como é sabido, não há autorização normativa para que o contribuinte alterasse a data da efetiva entrada das mercadorias no seu estabelecimento.

Logo, se uma mercadoria somente entrou fisicamente no estabelecimento em janeiro de 2008, a mesma documentação fiscal não pode ser considerada no levantamento de estoque do ano anterior (2007), ainda que a data de emissão da nota fiscal seja do exercício de 2007, pois deve prevalecer, à luz do RICMS, a data da entrada efetiva no estabelecimento.

Como constato, o autuante, inclusive, procedeu à revisão fiscal para corrigir alguns valores devido à inexatidão na informação prestada pelo contribuinte ao SINTEGRA, o qual a ser cientificado acerca dos termos dessa informação fiscal, silenciou, aquiescendo, sendo o Recurso uma reprodução da impugnação, com os mesmos argumentos.

Devo pontuar que, a escrituração dos livros fiscais do ICMS sujeita-se à regra do art. 319, § 1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 que preceitua:

*Art. 319 - A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.*

*§ 1º Os lançamentos nos livros fiscais serão feitos a tinta, com clareza, não podendo a escrituração atrasar-se por mais de 5 dias, ressalvados os livros a que forem atribuídos prazos especiais". (Grifo nosso)*

Logo, a imputação, procede, já que é permitido um atraso na escrituração, mas sem mudança da data efetiva da entrada da mercadoria. Ademais disso, foi apurado, como visto mediante a soma do estoque inicial das mercadorias do ano de 2007, com os registros de todas as entradas de mercadorias ocorridas no mesmo ano, diminuído as mercadorias que ficaram em estoque no final do ano de 2007, valor superior ao somatório de todas as vendas em todo o ano de 2007 e de 2008, para alguns itens de produtos comercializados, caracterizando, destarte, a omissão de saídas.

Pelo que, razão não assiste ao Recorrente para ser convertido o feito em diligência nesta fase processual, não tendo ele no curso do PAF acostado documento algum que sustentasse suas alegações, sem haver, portanto, elemento probante que elidisse a presunção legal de omissão de saídas.

Do exposto, 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 279127.0013/12-0, lavrado contra F S VASCONCELOS E CIA. LTDA. (LOJAS MAIA), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$24.545,21, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS