

A. I. N° - 277829.0006/09-2  
AUTUADO - BAHIA CONTROL COMÉRCIO REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.  
AUTUANTE - MAGDALA ROSA WOLNEY DE CARVALHO  
ORIGEM - INFAS ATACADO  
INTERNET - 17.02.2014

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0018-01/14**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS EM DOIS EXERCÍCIOS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, EM CADA EXERCÍCIO. Remessas de mercadorias para industrialização, as quais retornam com novas características. Remessas para demonstração. Remessas e retornos reais ou simbólicos. Vendas à ordem. Desmonte de mercadorias, que são remontadas formando novos produtos. Reclassificação de mercadorias, em função dos CFOPs das operações e das modificações das características das mercadorias industrializadas, desmontadas ou remontadas. Revisão do lançamento. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30.6.09, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS, constatada ante a existência 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 pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas [fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado – 2006], sendo lançado imposto no valor de R\$ 93.993,61, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a 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 [*sic*], fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2007), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 37.918,05, com multa de 70%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 959/965) explicando que se dedica à comercialização de equipamentos industriais de precisão, especialmente válvulas, e importa através do Estado da Bahia quase que a totalidade dos produtos que comercializa, sendo que o seu maior mercado consumidor é a região Sudeste, em especial o Estado do Rio de Janeiro, concentrando as vendas interestaduais uma média de 65% do seu faturamento. Aduz ser comum a remessa para industrialização de um determinado produto e seu retorno ocorrer praticamente com outras

especificações, e nesses casos a empresa registra a Nota Fiscal de saída no seu controle de estoque e também o retorno da “nova” mercadoria através da Nota Fiscal do estabelecimento industrializador, classificando com outro código em seu registro de estoques.

Segundo o autuado, outro caso comum é a remessa para industrialização por solicitação do cliente, sendo a posterior saída do estabelecimento industrializador feita diretamente ao destinatário do equipamento, não retornando ao estabelecimento da Bahia Control, sendo que neste caso a Nota de remessa para industrialização não é registrada no registro de movimentação do estoque, servindo tão-somente para trânsito do produto, procedendo-se à “baixa” realizada através da Nota Fiscal de venda.

Diz que também é comum as saídas a título de demonstração para clientes, havendo neste caso duas situações de fato: *a)* caso o cliente se decida pelo produto, é feita uma devolução simbólica da demonstração e, em seguida, é emitida a Nota Fiscal de venda e é feita a baixa do estoque; *b)* caso o cliente não tenha interesse pelo produto, é feita a devolução, com a real devolução da mercadoria, sem nenhum tipo de movimentação no estoque. Esclarece que as saídas e retornos em devolução de mercadorias para demonstração são controladas à parte, num controle de mercadorias em poder de terceiros, sem movimentação do estoque para efeitos fiscais, que é realizada tão-somente quando há aquisição, saída para industrialização com retorno de mercadoria modificada estruturalmente e vendas.

Outra ocorrência não menos comum são as entradas e saídas de equipamentos recebidos para conserto ou reparo no laboratório próprio, sendo que em alguns casos é necessária a saída desse mesmo equipamento, e seu posterior retorno, para outro estabelecimento prestador de serviço certificado pela empresa para execução do conserto ou reparo que não possa ser realizado no laboratório (calibragem, torneamento, precisão métrica, etc.). Informa que as Notas Fiscais que acobertam essas movimentações são emitidas e registradas nos livros fiscais, porém elas não movimentam o estoque da empresa, pois seu controle é realizado à parte.

Argumenta que, como seus fornecedores são estabelecidos no exterior, suas aquisições são filtradas e conferidas pelo fisco federal quando do desembaraço aduaneiro e pelo fisco estadual quando das verificações do recolhimento do ICMS devido nas importações, não tendo esses equipamentos similares nacionais.

Na abordagem do mérito propriamente dito, o autuado alega que no caso da “infração 02” [item 1º do Auto de Infração], que cuida de omissão de entradas de mercadorias no exercício de 2006, o autuado alega que, tendo em vista a particularidade das mercadorias, que são equipamentos industriais sem similar nacional, seria muito difícil e praticamente impossível adquirir, desembaraçar e dar entrada no estabelecimento sem Nota Fiscal, uma vez que o próprio desembaraço aduaneiro é finalizado com o recolhimento do imposto estadual e concomitante emissão do documento fiscal para trânsito da mercadoria. Argumenta serem necessárias as correções que passa a indicar, para exclusão das Notas Fiscais de entradas relativas a retorno de mercadoria ou bem remetido para demonstração, conserto ou reparo, bem como de Notas Fiscais de saídas relativas a remessas de mercadoria por conta e ordem de terceiro, em venda à ordem e para demonstração, conserto ou reparo, em face dos motivos já expostos e considerando que aquelas operações não movimentam o seu sistema de controle de estoque, sendo controladas à parte, excluídas do Registro de Inventário. Explica que, quando diz que aqueles fatos não implicam movimentação do sistema de controle de estoque, com isso está afirmado que para efeito de inventário, cujos saldos finais são lançados no Registro de Inventário, não estão consideradas as entradas e saídas de mercadorias para conserto ou reparo, as remessas e retornos de mercadorias em demonstração e as saídas e retornos de mercadorias para industrialização (remessa por conta e ordem de terceiro), de modo que, para um correto levantamento quantitativo a partir dos saldos apurados no livro de Registro de Inventário, faz-se necessária a exclusão de tais

tais movimentações de mercadorias. Conclui dizendo que, “somente para melhor ilustrar”, anexou cópias dos documentos fiscais com os CFOPs daquelas transações, a título de amostragem.

Assinala ainda que, com relação à mercadoria de código 5416 – Tubing de cobre sem costura ASTM B-68 –, há duas Notas Fiscais, 14562 e 17736, relativas a remessas para industrialização por encomenda, cujas quantidades são 2.666 e 4.485,9, respectivamente, cuja soma é exatamente o valor da omissão de entrada apurada no levantamento quantitativo, de 7.151,90, que devem ser excluídas por se tratar de saída para industrialização por encomenda do cliente e que não retornaram ao estabelecimento da empresa, sendo a baixa do estoque realizada somente pelas Notas Fiscais de venda.

Alega que o mesmo fato ocorreu com a mercadoria 9986 – Tubing de cobre sem costura ASTM B-68 em rolo –, cujas Notas Fiscais de saídas 14.467 e 14.563, acobertando as remessas para industrialização por encomenda nas quantidades de 5.044 e 4.942, totalizam exatamente a omissão de entrada de 9.986.

Diz que o mesmo fato se repete com a mercadoria 5111 – Tubing aço inox extremidades planas ASTM A-269 –, cuja Nota Fiscal de saída 14.374, acobertando a remessa para industrialização por encomenda da quantidade de 498, totaliza exatamente o valor da omissão de entrada, e deve ser excluída do levantamento quantitativo.

Quanto à “infração 01” [item 2º do Auto de Infração], que cuida de omissão de saídas de mercadorias no exercício de 2007, o autuado alega que ocorreu o mesmo fato assinalado no caso da outra infração, sendo necessário excluir as Notas Fiscais de entradas de retorno de mercadoria ou bem remetido para demonstração, conserto ou reparo, bem como as Notas Fiscais de saídas relativas a remessas de mercadoria por conta e ordem de terceiro, em venda à ordem, e para demonstração, conserto ou reparo.

Aduz que também identificou algumas Notas Fiscais de saída com os CFOPs 6112, 5949, 5926 e 5102, que não foram consideradas no levantamento quantitativo do exercício de 2007, conforme relação anexa.

Pleiteia ainda a exclusão das Notas Fiscais de entradas com os CFOPs 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 5949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), 6112 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação industrial) e 5926 (lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação).

Com relação à mercadoria 13313 – Atuador Hytork modelo XL 2586 SR65 –, tendo sido apontada omissão de saídas de 3 unidades, o autuado alega que houve erro na transcrição para o Registro de Inventário, pois esses 3 instrumentos são “sucatas”, pois vieram defeituosos no processo de importação e ficou inviável a devolução ao fornecedor, devendo ser considerado o saldo de inventário em 31.12.07 de 3 unidades, e pede que seja feita verificação *in loco* dos equipamentos defeituosos, caso se julgue necessário.

Pede que se proceda à retificação do lançamento fiscal.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação (fls. 1091-1092) contrapondo que as irregularidades apontadas no Auto de Infração decorreram das constatações de provas incontestáveis dos procedimentos equivocados do contribuinte. Diz que “essa fiscalização” entende que, ao se emitir Nota Fiscal de remessa de mercadorias para consertos ou para demonstração, fisicamente a mercadoria sai do estoque, e ao se emitir a Nota Fiscal de retorno a mercadoria ingressa no estoque. Considera que esse é o procedimento correto, e tal movimentação altera o saldo existente da mercadoria, não podendo a empresa dar outro destino se a mercadoria não existe na empresa. A seu ver, com o procedimento adotado, se correto, a fiscalização ficaria sem dados reais para proceder à auditoria fiscal.

O contribuinte requereu o pagamento parcial do Auto de Infração, com os benefícios da Lei nº 11.908/10 (fls. 1097-1098).

Foi determinada diligência (fls. 1100-1101) a fim de que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, em face das alegações da defesa quanto às remessas de mercadoria para industrialização e demonstração:

1. emitisse parecer com relação ao critério adotado pela auditora, em face dos demonstrativos fiscais que, de praxe, costumam instruir esse tipo de levantamento, a saber, os demonstrativos analíticos, os demonstrativos sintéticos e os demonstrativos dos preços médios;
2. depois de esclarecida aquela questão, analisasse e informasse, mediante verificação “in loco”, de que modo o contribuinte faz o controle das remessas e dos retornos das mercadorias, real ou simbolicamente, nas situações assinaladas pela defesa. Deveria ainda ser verificado se há como se fazer a correlação entre os bens remetidos e os devolvidos, em face do que foi alegado pela defesa. Solicitou-se que, se fosse o caso, e sendo possível, fossem refeitos os levantamentos.

A auditora incumbida de cumprir a diligência emitiu parecer (fls. 1103/1106), em que, após informar as providências adotadas, observa que, no tocante à primeira solicitação, a infração está demonstrada nas planilhas de levantamento quantitativo das entradas e saídas de mercadorias e o levantamento do preço médio, como se constata nos arquivos do CD à fl. 954, como também constam outros documentos, tais como, cópias do Registro de Entradas, da lista de código de emitentes, do Registro de Saídas, do Registro de Apuração, de DAEs, do Registro de Inventário, de diversas Notas Fiscais e de documentos de importação.

Quanto à segunda solicitação, a auditora informa que o contribuinte importa algumas mercadorias que, posteriormente, para serem comercializadas, devem ser “desmontadas” para novamente serem “montadas”, formando assim “novos produtos”, e, em virtude disso, para regularizar os estoques e a classificação nos códigos adequados, são emitidas Notas Fiscais de entradas e saídas (CFOP 5926 – lançamento a título de reclassificação), para corrigir a nova classificação de códigos dos “novos produtos”.

Informa que, feito o confronto das saídas no levantamento fiscal (CD à fl. 954), algumas Notas Fiscais de saídas (conforme demonstrativo às fls. 989/1086) não foram consideradas no levantamento das saídas, causando por isso algumas diferenças, e, à vista das comprovações apresentadas, foram feitos os ajustes, sendo que no caso do item 1º não foram feitas exclusões porque o autuado não demonstrou e não apresentou as Notas Fiscais que justificassem as diferenças apuradas, mas no caso do item 2º foram excluídos da base de cálculo do imposto os valores de R\$ 28.202,02 e R\$ 4.794,51 correspondentes às mercadorias cujas Notas Fiscais de saídas foram comprovadas pelo autuado (fls. 989/1086) e que não foram consideradas no levantamento fiscal pela autuante, conforme específica a seguir, e, feitos os devidos ajustes, o imposto do item 2º a ser lançado passa a ser de R\$ 33.123,87.

Foi mandado dar ciência da revisão ao contribuinte e à autuante.

O autuado manifestou-se (fls. 1132/1138) fazendo um histórico dos fatos e especificando os pontos questionados na defesa inicial. Quanto ao resultado da diligência, declara reconhecer o esforço desprendido pela revisora na busca pela verdade material dos fatos, mas considera que o critério que ela adotou não se mostrou correto, pois excluiu do levantamento tão-somente os documentos fiscais anexados a título de amostragem. Diz não entender a razão pela qual a revisora não considerou os demais documentos fiscais que englobam os CFOPs que foram relacionados, que não devem compor o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, pelas razões expostas, de modo que carece de certeza e liquidez a base de cálculo que foi apurada, talvez mais incerta e duvidosa do que a primeira, elaborada pela auditora autuante. Destaca, a título de exemplo, que a

exemplo, que a auditora revisora não esclareceu quais CFOPs excluiu do levantamento fiscal, pelo menos a empresa não recebeu relação dos documentos fiscais excluídos para contrapor os números da revisão. Entende que a revisão fiscal deve ser refeita ou então que os autos sejam encaminhados à auditora fiscal autuante para que revise seu trabalho original, uma vez que ela detém todos os arquivos iniciais do trabalho, além de extensos esclarecimentos e convencimento do que de fato ocorreu, o que parece que não aconteceu com a auditora revisora. Reclama que com a revisão fiscal a empresa não tem mais idéia ou conhecimento de como se chegou à atual base de cálculo.

A auditora que procedeu à autuação também se manifestou acerca do resultado da revisão (fl. 1144) dizendo que o contribuinte foi intimado em 15.4.09 (fls. 8 e 9) para regularizar as inconsistências apresentadas em seu estoque de mercadorias relativamente ao período fiscalizado, com prazo de 30 dias, e, feitas as devidas retificações, “essa fiscalização” utilizou os dados para efeito de levantamento do estoque, apurando os valores constantes neste Auto e nos demonstrativos às fls. 10 a 26. Quanto à alegação do autuado de que fazia trânsito de mercadorias sem os devidos registros fiscais, com total inobservância das normas regulamentares, a autuante considera que a situação não poderia ser diferente, uma vez que o contribuinte não apresentou documentos nem tampouco conseguiu comprovar o que alegou em sua defesa. Opina pela manutenção dos valores lançados, com as deduções feitas na revisão fiscal.

O processo foi dado por instruído e pautado para julgamento na sessão do dia 16.4.12. Na sessão de julgamento, tendo em vista a alegação do autuado de que a auditora designada pela ASTEC para cumprir a diligência apenas excluiu os documentos fiscais anexados a título de amostragem, o processo foi retirado de pauta e remetido em diligência (fls. 1148/1150), a fim de que a auditora responsável pelo lançamento intimasse o contribuinte para apresentar de forma completa, e não por amostragem, todos os elementos que considerasse necessários à depuração da movimentação de suas mercadorias nos dois exercícios objeto do levantamento quantitativo (2006 e 2007), e, de posse dos elementos que viessem a ser apresentados pelo contribuinte, efetuasse a conferência do levantamento quantitativo, em especial no tocante às remessas e retornos das mercadorias, real ou simbolicamente, nas situações assinaladas pelo autuado, procedendo-se à correlação entre os bens remetidos e os devolvidos. Foi recomendado que, na revisão, segundo os critérios normalmente adotados nesse tipo de levantamento, deveriam ser anexados aos autos os demonstrativos analíticos, os demonstrativos sintéticos e os demonstrativos dos preços médios.

O autuado protocolou o instrumento às fls. 1154/1156, com as peças anexas às fls. seguintes, até à fl. 1610.

Em cumprimento à diligência, a autoridade autuante prestou informação (fls. 1612/1614) dizendo que, a partir da verificação dos documentos fiscais e dos demonstrativos elaborados pelo contribuinte, realizou novo levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, excluindo, desta vez, os CFOPs que restaram comprovados não movimentarem efetivamente os estoques, concluindo que no exercício de 2006 a base de cálculo é de R\$ 41.278,67 e o ICMS é de R\$ 7.014,37, e no exercício 2007 a base de cálculo é de R\$ 70.673,18 e o ICMS é de R\$ 12.014,47. Aduz que a divergência dos valores em relação aos que foram apurados pelo contribuinte deveu-se a erro do autuado na elaboração do seu demonstrativo, uma vez que informou como sendo devida a exclusão dos CFOPs 5912 e 6912, relacionando-os no demonstrativo de Notas Fiscais excluídas, mas não os excluiu do demonstrativo das Notas Fiscais que efetivamente movimentaram estoques, sendo que os correspondentes CFOPs das entradas, 1912 e 2912, foram devidamente excluídos pelo contribuinte e, consequentemente, não considerados na revisão.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte (fls. 1623-1624), e este não se manifestou.

## VOTO

Os valores em discussão neste Auto de Infração foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, tendo sido verificadas diferenças tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias nos dois exercícios considerados, 2006 e 2007.

O autuado alega que é comum remeter mercadoria para industrialização de um produto e seu retorno ser feito com outras especificações. Também alega que é comum remeter mercadoria para industrialização e o produto industrializado sair do estabelecimento industrializador diretamente para o cliente, não retornando ao estabelecimento da Bahia Control. Diz ainda que há remessas para demonstração a clientes, além de vendas à ordem e remessas para consertos ou reparos. Informa como procede nesses casos. Apontou equívocos do levantamento fiscal.

Na fase de instrução, foi feita diligência para depuração desses fatos e informasse de que modo o contribuinte fazia o controle das remessas e dos retornos das mercadorias, real ou simbolicamente, nas situações assinaladas pela defesa. Na mesma diligência foi solicitado que fosse verificado se havia como se fazer a correlação entre os bens remetidos e os devolvidos, em face do que foi alegado pela defesa, e que, se fosse o caso, e sendo possível, fossem refeitos os levantamentos.

A auditora incumbida de cumprir a diligência informou que o contribuinte importa algumas mercadorias que, posteriormente, para serem comercializadas, devem ser “desmontadas” para novamente serem “montadas”, formando assim “novos produtos”, e, em virtude disso, para regularizar os estoques e a classificação nos códigos adequados, são emitidas Notas Fiscais de entradas e saídas (CFOP 5926 – lançamento a título de reclassificação), para corrigir a nova classificação de códigos dos “novos produtos”. A revisora refez os cálculos, especificando as Notas Fiscais que não haviam sido consideradas no levantamento fiscal pela auditora autuante (demonstrativo à fl. 1105), concluindo que o imposto do item 2º deve ser reduzido para R\$33.123,87.

O autuado não se conformou com a revisão, alegando que a revisora excluiu apenas os documentos fiscais anexados a título de amostragem, deixando de considerar os demais documentos fiscais que englobam os CFOPs que foram relacionados na defesa, e que a seu ver não devem compor o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. Considera que deveriam ser excluídas as Notas Fiscais que não implicam movimentam o seu sistema de controle de estoque.

Em atendimento à reclamação do autuado, foi determinada nova diligência, a fim de que a auditora responsável pelo lançamento intimasse o contribuinte para apresentar de forma completa, e não por amostragem, todos os elementos que considerasse necessários à depuração da movimentação de suas mercadorias nos dois exercícios objeto do levantamento quantitativo (2006 e 2007), e, de posse dos elementos que viéssem a ser apresentados pelo contribuinte, deverá a autoridade fiscal responsável pelo lançamento efetuar a conferência do levantamento quantitativo, em especial no tocante às remessas e retornos das mercadorias, real ou simbolicamente, nas situações assinaladas pelo autuado, procedendo-se à correlação entre os bens remetidos e os devolvidos. Foi recomendado que, na revisão, segundo os critérios normalmente adotados nesse tipo de levantamento, deveriam ser anexados aos autos os demonstrativos analíticos, os demonstrativos sintéticos e os demonstrativos dos preços médios. Em cumprimento à diligência, a autoridade autuante refez os cálculos, concluindo que no exercício de 2006 remanesce o imposto no valor de R\$ 7.014,37, e no exercício de 2007, o imposto no valor de R\$ 12.014,47. Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte e este não se manifestou.

Consta que parte do Auto já foi paga.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 277829.0006/09-2, lavrado contra **BAHIA CONTROL COMÉRCIO REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.028,84**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR