

**PROCESSO** - A. I. Nº 207098.0004/13-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SEARA ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - SEARA ALIMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0192-04/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20/03/2015

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0040-11/15

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO POR PRESUNÇÃO LEGAL. Imposto exigido relativo a omissão de saída ou de entrada, com base em presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dela com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Livro Registro de Inventário deve espelhar a realidade efetiva dos estoques na data do encerramento do exercício fiscal. Perdas decorrentes das atividades de comercialização não escrituradas mediante emissão de documentos fiscais. Multa aplicada é prevista em lei para a infração imputada. Indeferido o pedido de redução ou cancelamento da multa. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal que desonerou em parte a infração 7, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo à mesma infração julgada Procedente em Parte, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento.

O Auto de Infração lavrado em 13/12/13 exige ICMS no valor de R\$530.317,31, em decorrência de sete infrações, sendo que a infração 7 objeto dos recursos interpostos refere-se a falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido 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 o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2010 e 2011 - R\$437.733,07. Multa de 100%.

No tocante à infração 7, a 4ª JJF prolatou a seguinte Decisão:

*Na infração 7, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS decorrente de omissão de entradas e de saídas de mercadorias, tendo sido a irregularidade apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2010 e 2011. Foi exigido imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das omissões de entradas –, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar essas entradas efetuou o pagamento dessas aquisições com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente realizadas e também não contabilizadas.*

*Visando elidir a acusação que lhe foi feita, o autuado afirma que foram consideradas, no estoque final, mercadorias que estavam em trânsito e, portanto, ainda não tinham entrado fisicamente no estabelecimento no início do período fiscalizado. Como prova desse argumento, acosta ao processo farta documentação.*

Inicialmente, há que se ressaltar que as quantidades dos estoques iniciais e finais consideradas pelo autuante no levantamento quantitativo foram obtidas dos arquivos magnéticos do SINTEGRA (Registro 74) enviados pelo autuado à Secretaria da Fazenda. Em consequência, as quantidades dos estoques constantes no levantamento quantitativo refletem, com fidelidade, as lançadas pelo próprio autuado em seu livro Registro de Inventário.

Nos termos do art. 330 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço. O inventário é, portanto, uma contagem das mercadorias fisicamente existentes em estoques em um determinado momento, no caso do autuado em 31 de dezembro de cada ano. Assim, as mercadorias que estavam em trânsito em 31 de dezembro não poderiam ser incluídas no inventário realizado naquela data.

A documentação fiscal e os demonstrativos trazidos na defesa comprovam que as mercadorias citadas pelo defensor só ingressaram no estoque da empresa fiscalizada no exercício seguinte. Considerando que essas mercadorias não constavam fisicamente no estoque existente em 31 de dezembro, pois só entraram no estabelecimento no exercício seguinte, logicamente elas não foram incluídas naquele inventário. Dessa forma, esse argumento defensivo não se mostra capaz de modificar o levantamento quantitativo realizado pelo autuante.

Os alegados ajustes de inventários amparados em “boletins” elaborados pela empresa também não elidem as omissões apuradas pelo autuante. É sabido que os estoques costumam sofrer perdas em decorrência de perecimento, sinistro, deterioração, quebra, furto, roubo, extravio, etc. Porém, como foi bem explicado pelo autuante na informação fiscal, essas perdas devem ser comprovadas mediante a emissão da competente documentação fiscal, nos termos do artigo 102 do RICMS-BA/97. Os “boletins” elaborados pela empresa não possuem o condão de substituir a documentação fiscal prevista na legislação tributária para documentar as referidas perdas.

No que tange às operações de vendas por conta e ordem de terceiros e às entradas recebidas em transferências registradas como para armazenamento, o processo foi convertido em diligência para que o autuante verificasse a veracidade das alegações defensivas. O autuante, de forma acertada, acatou os argumentos defensivos em sua totalidade e refez o levantamento quantitativo de estoque. Notificado do resultado da diligência, o autuado acatou a revisão efetuada.

Acolho as retificações efetuadas pelo autuante, pois estão respaldadas em elementos probantes acostados ao processo e, além disso, foram expressamente acatadas pelo autuado sem ressalva. Todavia, discordo quanto ao valor devido no exercício de 2011, conforme passo a me pronunciar.

Após as devidas retificações, o levantamento quantitativo de estoque de que trata a infração 7 apresenta omissões de entradas e de saídas de mercadorias, nos seguintes valores:

Exercício de 2010 – Omissão de entradas: R\$ 1.401.715,97. Omissão de saídas: R\$ 67.942,01.

Exercício de 2011 – Omissão de entradas: R\$ 1.089.743,13. Omissão de saídas: R\$ 1.742.532,34.

Nos termos do art. 13, da Portaria 445/98, apurando-se omissão de entradas e de saídas, em um mesmo exercício, deve-se exigir o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária.

No caso do exercício de 2010, a omissão de maior expressão monetária é a de entradas, conforme consta originalmente no Auto de Infração. Assim, deve ser exigido o ICMS no valor de R\$ 203.784,37, como foi apurado pelo autuante.

No entanto, no exercício de 2011, a omissão de maior expressão monetária, que era originalmente de entradas, passou a ser de saídas. Em consequência, é sobre essa maior omissão que deve ser exigido o ICMS da seguinte forma: omissão de saída detectada de R\$ 1.742.532,34, multiplicada pela alíquota de 17%, gera o ICMS a recolher de R\$ 296.230,49. Contudo, ante a impossibilidade de majorar a exigência fiscal, mantenho o valor originalmente lançado de R\$ 185.720,12 e represento à autoridade competente para que providencie nova ação fiscal visando exigir o imposto que deixou de ser cobrado nesse exercício.

Em face ao acima exposto, a infração 7 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 389.504,49, sendo: R\$ 203.784,37, em 2010, e R\$ 185.720,12, em 2011.

A alegação defensiva atinente ao alegado caráter de confisco de multa não se sustenta, uma vez que as multas indicadas na autuação são as previstas na Lei nº 7.014/96 para as irregularidades apuradas, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual a teor do disposto no art. 125, inc. I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB).

Quanto ao pedido de dispensa ou redução de multa, ressalto que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, o atendimento de tal pleito ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os

valores já recolhidos.

A 4<sup>a</sup> JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 872 a 891) no qual inicialmente comenta a autuação, recolhimento dos valores exigidos nas infrações 1 a 6 e, impugnação da infração 7.

Destaca a conversão em diligência e providências adotadas pela fiscalização, com a exclusão do levantamento quantitativo do estoque as operações de:

- i) Remessa de venda a ordem com a utilização dos CFOPs 5.118 e 6.118;
- ii) Remessa e retorno para Depósito Fechado ou Armazém Geral – CFOP 5.905 e 1.905.

O que resultou em diminuição do débito em R\$71.132,78, conforme novos demonstrativos anexados às fls. 791 a 828, que passou do total de R\$530.317,31 para R\$482.088,73.

Afirma que embora tenha acatado parcialmente suas alegações, não acatou no que diz respeito a:

- a) Registros antecipados de mercadorias em trânsito, que constavam no registro de seu estoque no dia 31 de dezembro e só deram entrada efetiva no estoque no ano subsequente;
- b) Perdas e ganhos que ocorreram no estoque do autuado nos períodos de 2010 e 2011.
- c) Inexistência de obrigação principal, mas tão somente obrigação acessória, advinda do equívoco na escrituração dos estoques, o que culmina na redução ou cancelamento da multa ao teor do art. 46, §4º, do COTEB e o artigo 158 do RPAF. E ainda, que a multa com percentual de 100% é abusiva e confiscatória, como tem decidido os Tribunais Superiores.

Finaliza requerendo que seja conferida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, consoante disposto no artigo 151, III, do CTN e artigo 169, I, b, do RPAF/BA; julgado procedente o Recurso, cancelando integralmente a exigência do tributo e multa, e, subsidiariamente, a relevação ou redução da multa tendo em vista o cunho formal da infração cometida.

Protesta pelo direito de proceder à sustentação oral quando do julgamento do presente Recurso, nos termos do art. 163 do RPAF/BA.

## VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício em razão da desoneração em parte pela 4<sup>a</sup> JJF, com relação aos valores exigidos na infração 7 de R\$530.317,31 para R\$482.088,73.

Constatou que conforme documentos e demonstrativos juntados com a defesa às fls. 384 a 711, a 4<sup>a</sup> JJF converteu o processo em diligência (fls. 757/758) para que a fiscalização fizesse os ajustes relativo às quantidades de mercadorias (i) consignadas nas notas fiscais de remessa simbólica de vendas com os CFOPs 5118 e 6118 relativo a vendas por conta e ordem com os CFOPs 5118 e também das quantidades consignadas na nota fiscal de remessa por conta e ordem de terceiros com os CFOPs 5923 e 6923, o que implicou em saídas em duplicidades e (ii) e recebidas em transferências com o CFOP 5905 cuja entrada foi registrada com o CFOP 1905, de forma equivocada de remessa e retorno para depósito fechado ou armazém geral.

Em atendimento ao determinado, a fiscalização informou que diante da documentação juntada aos autos, refez os demonstrativos originais (fls. 788 a 830), o que resultou na redução do débito.

Pelo exposto, resta comprovado que os documentos fiscais juntados ao processo (fls. 384 a 694) e demonstrativo às fls. 695 a 711, atestam terem sido computados quantidades de saídas em duplicidade relativa à mesma operação, ou seja, da venda e da remessa simbólica.

Da mesma forma, as notas fiscais acostadas ao processo em atendimento à diligência fiscal (fls. 779 a 787) comprova que se trata de operações de remessa em transferência da filial de Feira de Santana para o estabelecimento autuado, que de forma equivocada foram classificados com

natureza da operação a remessa para depósito ou armazém geral, não foram consideradas no levantamento fiscal, mas que efetivamente corresponde a entrada de mercadorias no estabelecimento.

Pelo exposto, a desoneração procedida pela 4ª JJF decorre de erros materiais constantes do lançamento, que na fase instrutória foram corretamente corrigidos, motivo pelo qual não merece qualquer reparo à Decisão ora recorrida.

No tocante ao Recurso Voluntário, observo que foram reapresentados os mesmos argumentos que não foram acatados na Decisão proferida pela primeira instância relativo a: não consideração dos estoques referentes a mercadorias em trânsito; perdas e ganhos que ocorreram no estoque do autuado nos períodos de 2010 e 2011 e cancelamento ou redução da multa aplicada.

Com relação ao argumento de que não foram considerados as mercadorias que se encontravam em trânsito no fim do exercício, cujas quantidades supostamente estaria incluídas nos estoques, a 4ª JJF fundamentou sua Decisão afirmando que:

*Nos termos do art. 330 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço. O inventário é, portanto, uma contagem de das mercadorias fisicamente existentes em estoques em um determinado momento, no caso do autuado em 31 de dezembro de cada ano. Assim, as mercadorias que estavam em trânsito em 31 de dezembro não poderiam ser incluídas no inventário realizado naquela data.*

E ainda que a documentação fiscal e os demonstrativos juntados com a defesa comprovam que as mercadorias objeto dessa alegação só ingressaram no estoque da empresa no exercício seguinte.

A empresa contestou tal fundamentação, mas não juntou ao Recurso interposto qualquer prova em contrário. Ou seja, se as mercadorias ainda não tinham ingressado na empresa no último dia do ano (31/12), não deveriam ter sido incluídas as quantidades correspondentes no Inventário escriturado no livro fiscal próprio.

Analizando os documentos juntados com a defesa, a exemplo da Nota Fiscal nº 107251, emitida em 29/12/00, cuja cópia foi acostada à fl. 384, a mesma foi escriturada à fl. 3 do livro Registro de Entrada de Mercadorias no dia 03/01/11 (fl. 374). Logo, está correto o procedimento da fiscalização em considerar no levantamento fiscal as entradas das mercadorias no exercício de 2011, quando efetivamente as mercadorias deram ingresso no estabelecimento.

Também não pode ser acatado o levantamento de dados com indicação de estoque inicial e final em “trânsito”, com base em documento interno (fls. 702/711). Com relação a este argumento, considero correta a apreciação feita na Decisão da primeira instância.

Relativamente ao argumento de que não foram consideradas as perdas e ganhos decorrentes do processo de comercialização de mercadorias, verifico que a Decisão ora recorrida fundamentou que os “*boletins elaborados pela empresa também não elidem as omissões apuradas pelo autuante*”, visto que devem ser comprovadas mediante a emissão de documentação fiscal.

Conforme contextualizado no Recurso, a empresa comercializa produtos alimentícios e alega que parte deles se estragam durante o manuseio, transporte e acondicionamento, além de vencerem o prazo de validade e que tais produtos são descartados “*sem que seja emitido documento fiscal que formalize referido descarte*”.

Pelo exposto, é certo que pela atividade operacional da empresa, pode decorrer perdas no processo de comercialização, entretanto, as variações entre o estoque físico e contábil devem ser ajustados no final de cada período e não pode ser acatado os demonstrativos juntados com a defesa às fls. 702 a 711 como justificativa das omissões apuradas no levantamento quantitativo de estoques.

Em se tratando de exercícios fechados (2010 e 2011), a empresa deveria ter promovido os ajustes dos estoques mediante emissão de documentos fiscais, com indicação do Código Fiscal de

Operação específico (CFOP 5927), nos termos do disposto no art. 100, V do RICMS/97 e promover o estorno de crédito fiscal do ICMS correspondente, nos termos do art. 102 do mesmo diploma legal.

Quanto ao pedido de cancelamento da multa aplicada sob o argumento de que inexiste descumprimento da obrigação principal e sim de obrigação acessória, observo que conforme acima apreciado, foi apurado omissão de saídas de mercadorias em roteiro de auditoria de estoques, o que efetivamente resulta em descumprimento de obrigação principal, motivo pelo qual não pode ser acolhido o pedido de cancelamento da multa, ao teor do art. 158 do RPAF/BA. Também, não compete a esta Câmara de Julgamento apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa em razão de descumprimento de obrigação principal, conforme disposto no art. 159 do mesmo diploma legal.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 100% é prevista no art. 42, III, da Lei 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 9), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 100% grafado no Auto de Infração. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por tudo que foi exposto, não merece qualquer reparo à Decisão recorrida e voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 207098.0004/13-8, lavrado contra SEARA ALIMENTOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$482.088,73, acrescido das multas de 60% sobre R\$92.584,24 e 100% sobre R\$389.504,49, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS