

**PROCESSO** - A. I. N° 293872.0002/14-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - NESTLÉ BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0168-05/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 17/05/2016

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0088-12/16

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DO IMPOSTO. DECRETO N° 7.799/00. Os créditos fiscais relativos às mercadorias e bens adquiridos e os serviços tomados, vinculados às operações subsequentes, amparados pelo benefício deste Decreto não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias. Infração procedente em parte. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DE ICMS NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. Restou comprovado que foram incluídos produtos que não estão enquadrados no regime de substituição tributária, o que diminuiu o valor originariamente exigido. Infração procedente em parte. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGIDO O ICMS SOBRE O MAIOR VALOR MONETÁRIO – O DAS SAÍDAS. Após concordar parcialmente com as razões de defesa, o valor originariamente exigido foi diminuído. Infração procedente em parte. Indeferido o pleito de diligência e perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpuestos contra a Decisão da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado em 16/06/14 para imputar ao contribuinte as seguintes irregularidades, objeto dos Recursos ora interpuestos:

INFRAÇÃO 2 – falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, conforme o previsto no artigo 6º do Decreto n° 7.799/00. ICMS no valor de R\$35.586,73 e multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 – falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. ICMS no valor de R\$70.514,39 e multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 – falta de recolhimento do ICMS 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 entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2010), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. ICMS no valor de R\$36.804,06 e multa de 100%.

A Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

*Inicialmente nego o pedido de diligência ou de perícia fiscal, formulado pelo defensor, haja vista que todos os elementos constantes dos autos são suficientes para o meu convencimento acerca da autuação, consoante o disposto no art. 147, I, “a” do RPAF/99 (Decreto 7.629/99).*

*Constato que o presente Auto de Infração foi lavrado com obediência aos ditames do art. 39 do RPAF/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.*

*No mérito, a sociedade empresária não contestou as infrações 01 e 05, ficam mantidas.*

*Quanto à infração 02, esta se refere à falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, conforme previsto no Art. 6º do Decreto 7.799/00.*

*Prevê o art. 1º do citado Decreto que nas operações de saídas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que o integra, destinadas a contribuintes inscritos no cadastro do ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176%, nas condições ali estabelecidas.*

*Contudo, para fazer jus a tal redução de base de cálculo, no art. 6º o normativo estabelece que os créditos fiscais relativos às mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados às operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos no artigo 1º, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.*

*O autuante presta a informação fiscal, fls. 511 a 514, e com relação a esta infração aduz que após analisar os documentos apresentados pelo autuado, na peça de defesa, constatou que a empresa apresentou a sua escrituração fiscal digital (EFD) de 2010, à SEFAZ/BA, anexada neste PAF às folhas 53 a 65, com valores divergentes dos constantes do seu livro de Apuração do ICMS incluído na sua peça defensiva. Foi verificado também que nos meses de maio; junho; julho; agosto e dezembro, o contribuinte lançou na EFD os valores correspondentes aos estornos de crédito na coluna ajustes a crédito e não na coluna ajustes a débito do imposto, efetuando o recolhimento do ICMS no prazo devido de acordo com os valores apurados na EFD. Posteriormente, efetuou o recolhimento das diferenças, no exercício de 2011, conforme relação de DAE's anexa.*

*Assim, após verificar os pagamentos recolhidos pelo autuado, em 2011, constatou que foram recolhidas as diferenças do ICMS devido, referentes aos meses supracitados, conforme relação de DAE's anexada à Informação Fiscal.*

*Considerando que o contribuinte não estava sob ação fiscal no período, bem como que efetuou o recolhimento do imposto de forma espontânea, retificou a infração 02, do que resultou o valor de R\$ 1.970,28 a recolher ao erário, conforme o quadro abaixo:*

MÊS	VALOR ESTORNO APURADO(R\$)	VALOR ESTORNO RECOLHIDO(R\$)	DIFERENÇA A RECOLHER(R\$)
MAR/2010	600,44	-	600,44
ABR/2010	822,18	-	822,18
MAI/2010	614,43	66,77	547,66
JUN/2010	266,24	267,78	-
JUL/2010	6.934,84	7.018,96	-
AGO/2010	254,14	454,26	-
DEZ/2010	26.094,46	26.197,24	-
TOTAL			1.970,28

*O sujeito passivo inconformado com o valor apontado como remanescente na infração, pede que sejam compensados valores que teria estornado a maior, em determinados meses, do que resultaria no ICMS a recolher de R\$ 1.581,72, no que o auditor fiscal não concordou, haja vista que os estornos de créditos são apurados mensalmente, com reflexos na apuração mensal do ICMS a recolher. Dessa forma, não é possível a compensação de um valor lançado “a menor”, em determinado mês, com outros valores lançados “a maior” em meses subsequentes.*

*De fato, se houve valores recolhidos a maior, em procedimento próprio, pode a empresa autuado requerer a restituição de indébito, na inspetoria fiscal do seu domicílio, conforme previsto no art. 73 a 83 do RPAF/99*

(Decreto nº 7.629/99).

Acompanho o entendimento do autuante, e a infração resulta em procedência parcial no valor de R\$ 1.970,28, conforme quadro acima, com ICMS exigido nos meses de março, abril, maio de 2010.

A infração 03 resultou da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

A defendente aborda que teriam ocorridos alguns equívocos, por parte da fiscalização, ao autuar a empresa, tais como:

- 1- A transferência de mercadorias entre estabelecimentos – Nota Fiscal 148.580, no valor de R\$6.751,39.
- 2- Exigência do ICMS-ST sobre os produtos Nutren Active e Resource Fibermais, que não estariam enquadrados no regime de S/T, sendo “complementos alimentares”. (NCM 2106.90.30. Valor a ser excluído de R\$31.113,38.
- 3- Venda de produtos utilizados como insumos em processo industrial, produtos da linha de Nestlé Professional – Art. 8º, § 8º, III da Lei 7.014/96. Valor a ser excluído de R\$ 9.953,17.

Ao analisar as razões de defesa, o autuante concorda com a exclusão dos produtos Nutren Active e Resource Fibermais, que não estão enquadrados no regime de S/T, sendo “complementos alimentares”. (NCM 2106.90.30). Valor excluído de R\$ 31.113,38. Também constatou que foram incluídos indevidamente, transferências de mercadorias (CFOP 5102), destinadas a estabelecimento atacadista do próprio autuado, neste Estado. Excluiu dessa forma as notas fiscais nºs. 132030, 148580, e 202087.

Quanto aos produtos vendidos para os adquirentes hotéis, lanchonetes, restaurantes, padarias, os quais o contribuinte pede a equiparação a estabelecimento industrial, até a última manifestação, o autuante não concordou com o pedido e reiterou que esses estabelecimentos não se dedicam à atividade industrial, o que lhes daria o direito de adquirirem tais produtos como insumos para a aplicação na sua atividade, sem que houvesse a antecipação do ICMS, como previsto no art. 355, III do RICMS/97, hipótese em que não deve ser feita a antecipação do imposto nas operações internas e nas aquisições de fora do Estado.

Acompanho o entendimento do autuante, com as exclusões que foram promovidas na infração, do que resultou no ICMS a ser recolhido de R\$ 32.589,58, conforme planilha e cálculos apresentados no Anexo III, e demonstrativo de fl. 523, que especifica os valores mensais exigidos pela fiscalização.

Infração procedente em parte no valor de R\$ 32.589,58.

A infração 04 refere-se ao levantamento quantitativo de estoques, onde ficou constatada a omissão de saídas de mercadorias durante o exercício de 2010, ou seja, que as entradas de mercadorias registradas nos arquivos da empresa eram superiores às suas saídas.

O sujeito passivo tenta demonstrar a origem das diferenças apuradas, com os argumentos:

- 1- Houve transferências entre estabelecimentos de 2009 para 2010, (estoque inicial) e de 2010 para 2011 (estoque final). Assim, mercadorias estariam em trânsito em 31.12.2009 e 31.12.2010, e por isso a sua entrada no estabelecimento de destino (ora autuado) já tinha sido registrada no inventário, mas não houve lançamento nos registros magnéticos da impugnante no mesmo período.
- 2- Houve remessas para destruição, com o CFOP 5927, e com o CFOP 5949, que teriam sido ambos computados no levantamento fiscal.
- 3- Escriturou indevidamente a Nota Fiscal nº 65.747 em seu Registro de Entradas, pois trata-se de vendas de mercadorias a terceiros.

O autuante concorda em parte com os argumentos da defesa, e retira do levantamento a nota fiscal 65.747, por efetivamente se referir a uma venda de mercadorias para terceiros.

Quanto às remessas (operações de saídas), com CFOP 5949 e 5927, esclarece que permaneceram no levantamento e que a exclusão de qualquer um deles resultaria em omissão de saídas superior a que foi apurada.

Quanto ao item 01, relativo às transferências de mercadorias que estariam em trânsito, mas que foram registradas no livro Registro de Inventário, o autuante não aceita os argumentos defensivos.

De fato, o livro Registro de Inventário, deve ser utilizado pelos contribuintes para arrolar separadamente, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, existentes no estabelecimento na época do balanço.

Portanto, o autuante considerou no levantamento produtos registrados no livro Registro de Inventário, que

deveriam ter sido apurados com base no estoque físico. Ademais, a escrituração de tal livro não se faz de imediato no último dia do exercício, mas tem o contribuinte um prazo de 60 dias, contados da data do balanço, ou do último dia do ano civil, caso a empresa não mantenha escrita contábil, para fazê-lo. Portanto não cumpriu o disposto no art. 330, § 2º do RICMS/97.

Nesse mister cabe lembrar o Princípio da Oportunidade que refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas, e deve ser observado na escrituração contábil e fiscal.

Não cabe assim, desconsiderar valores registrados no livro Registro de Inventário de exercício passado, 2010, sem que sejam feridos princípios contábeis e fiscais, e que não repercuta em outros tributos a níveis federais, posto que no Balanço dos exercícios em questão, 2009 e 2010, o valor inventariado foi lançado de acordo com o registrado no livro Registro de Inventário daqueles exercícios.

Neste sentido, acompanho o entendimento da fiscalização, sendo que após a identificação das datas das notas fiscais apresentadas pelo defendant, às fls. 560 a 619 deste PAF, o autuante constatou que todas que se referem ao exercício fiscalizado foram devidamente incluídas nos levantamentos fiscais.

Consoante cópias dos livros de Inventário Inicial e Final, anexos fls. 66 a 166, não consta qualquer menção de mercadorias em trânsito ou em poder de terceiros no exercício de 2010.

Portanto, a infração fica procedente em parte, conforme os valores apresentados nas fls. 511 a 514 do PAF, qual seja o ICMS de R\$ 25.116,72, e levantamento de estoques de fls. 530 a 532.

Infração procedente em parte no valor de R\$ 25.116,72.

Ressalto que conforme solicitado, em todos os casos, as intimações relativas a esse processo sejam feitas via postal no endereço Avenida Chucri Zaidan, 246, Vila Cordeiro, São Paulo – Capital, CEP: 04583-110, e, cumulativamente, no de seus procuradores, Dr. Fernando Antonio Cavanha Gaia (OAB/SP nº 58.079) e Dr. Enio Zaha (OAB/SP nº 123.946), na Rua da Quitanda, 126, Centro, São Paulo/SP, CEP 01012-010.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado com a Decisão de primeira instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, em relação às infrações 2, 3 e 4, aduzindo o seguinte:

Quanto à segunda imputação, alega que a fiscalização, ao fazer a recomposição dos estornos efetuados, deveria ter considerado os valores dos estornos feitos a maior nos meses de junho, julho, agosto e dezembro, apurando uma diferença de R\$1.581,72 em vez de R\$1.970,28.

Acrescenta que não há o menor sentido em instaurar novo procedimento administrativo para ver restituído um valor que poderia ser compensado facilmente, sem qualquer burocracia, impedindo a ofensa ao princípio da não cumulatividade.

No que tange à terceira acusação, aduz que deve ser revista a Decisão do órgão de Primeira Instância, tendo em vista as seguintes alegações:

1. está sendo cobrado o ICMS - substituição tributária sobre a venda de barras de chocolate e bolachas Negresco em grandes quantidades, produtos CHEF para molhos etc (produtos da linha *Nestle Professionals*) a padarias, bares, restaurantes, hotéis e lanchonetes ou estabelecimentos similares que os utilizam para a fabricação de refeições, pães, doces etc;
2. o conceito de produto industrializado adotado pelo ordenamento jurídico está delineado no artigo 46, e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional e no artigo 4º do Regulamento do IPI (aprovado pelo Decreto nº 4.544/02), como aquele que tenha sido submetido a qualquer operação que modifique a sua natureza, finalidade ou que tenha sido aperfeiçado, de qualquer forma, para consumo;
3. tendo em vista que esses estabelecimentos efetivamente alteram a natureza dos produtos por eles adquiridos, devem ser considerados como industriais para efeito de aplicação do regime de ICMS-ST, ainda que sua atividade principal não seja industrial;
4. a regra de substituição tributária só vale para o mesmo produto, não sendo compatível com a

presença de etapas de industrialização, pois os dispositivos que tratam da substituição tributária pressupõem que a mercadoria que sai seja a mesma da operação futura, ou seja, o tributo incidente sobre o fato gerador futuro é antecipado, tendo por objeto “aquela” mercadoria e não qualquer outra em que ela possa vir a se transformar;

5. a Lei nº 7.014/96 dispõe, em seu artigo 8º, § 8º, inciso III, que o regime de substituição tributária não é aplicável aos casos em que a venda é feita para estabelecimentos industriais que adquiram os produtos como insumos dos produtos por eles produzidos.

No que se refere à infração 4, alega que a origem das diferenças apuradas no estoque não são relativas à saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais (omissão de saídas), como presumido pelo autuante, mas deve ser atribuído a mercadorias que estavam em trânsito em 31/12/09 e 31/12/10, cujas notas fiscais não foram escrituradas no livro Registro de Entradas no mesmo exercício, mas foi registrada a sua entrada no inventário de 2009 e 2010, no mesmo momento em que saíram do estabelecimento remetente.

Afirma que não se pode aceitar que a diferença dos estoques seja legitimada pelo fato de que as mercadorias terem sido registradas no inventário em momento incorreto e, nesse sentido, não há como aceitar os argumentos da Fiscalização quanto ao item relativo às transferências em trânsito.

Quanto às remessas para destruição, diz que, mais uma vez, equivoca-se a Fiscalização, pois não se pode admitir que o levantamento quantitativo seja mantido quando se sabe que não há omissão de operações, mas mero descumprimento de algum procedimento formal.

Argumenta que o raciocínio do preposto fiscal está incorreto, quando afirma “*que a alegação da Impugnante geraria um aumento das diferenças nos seus estoques, uma vez que seriam excluídas as mercadorias que tiveram saída em duplicidade*”.

Destaca que, para diversos produtos, a Fiscalização apurou que o número de mercadorias que saíram do estabelecimento da Impugnante era superior ao número dos produtos que entraram e, nesses casos, “*reduzindo-se a quantidade de saída das mercadorias, em razão da desconsideração das saídas em duplicidade nas remessas para destruição, as diferenças nos estoques são eliminadas, ou então, sensivelmente reduzidas*”.

Apresentou, como exemplos, os produtos MOÇA FIESTA COB CHOCOLA (Código 411562) e MUCILON ARROZ CEREAL 18 (Código 412486), conforme as planilhas elaboradas, alegando que deveriam ter sido excluídas, das saídas, 32 unidades do produto MOÇA FIESTA COB CHOCOLA (Código 411562) e 32 unidades do produto MUCILON ARROZ CEREAL 18 (Código 412486), em razão de remessas para destruição.

Conclui que “*resta absolutamente demonstrado que as afirmações da Fiscalização não merecem proceder, de modo que devem ser consideradas as origens das diferenças apuradas pela Fiscalização para que seja integralmente cancelado o Auto de Infração*”.

Requer que sejam “*acolhidas as Informações Fiscais somente nos pontos em que reconhece a redução do débito apurado, devendo ser julgado improcedente o Auto de Infração quanto aos pontos remanescentes*”.

Pede, ainda, que “*seja determinada a conversão do presente feito em diligência, nos termos do art. 123, §3º, do Decreto nº 7.629/99, para que as autoridades fiscais façam a recomposição da movimentação dos estoques, levando em consideração as diferenças mencionadas na Impugnação Administrativa*”.

Finalmente, requer a sua intimação para sustentação oral, nos termos do artigo 163 do RPAF/99.

A PGE/PROFIS, por meio do Dr. José Augusto Martins Junior, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, argumentando, quanto à infração 2, que “*conforme exposto pela Decisão de piso, não há como se proceder à recomposição do conta corrente fiscal com os estornos feitos fora do mês de apuração, uma vez que toda apuração, ou seja, a equação matemática de*

*deduções entre créditos e débitos são feitos de forma mensal, apurando-se, ao final, a existência de saldo devedor ou credor”.*

Acrescenta que “*não se trata de formalismo estéril, pois a ser efetivado tal abatimento, ter-se-ia uma inequívoca distorção na apuração, uma vez que os saldos são transportados para o período subsequente, podendo ter impacto na existência ou mensuração de saldos credores ou devedores*” e, dessa forma, entende que tais valores devem ser, acaso existentes, objeto de pedido de restituição.

Em referência à infração 3, aduz que os argumentos recursais “*possuem lógica jurídica, contudo, por uma questão eminentemente fática, adota-se critério objeto de se analisar a aptidão fabril do destinatário das mercadorias, ou seja, apenas aquelas empresas consideradas como indústria, porquanto impossível verificar operação por operação o que foi efetivamente sujeito a um processo fabril*”.

Acrescenta, para ilustrar, que o biscoito Negresco ou a barra de chocolate podem perfeitamente ser utilizados como insumo na fabricação de algum novo produto ou pode ser comercializado por alguma panificadora. Conclui, assim, que como os destinatários não se encartam como unidades fabris, na presente situação, não há como aceder ao argumento do sujeito passivo.

Concernente à quarta imputação observa que o livro Registro de Inventário “*testifica uma situação fática estanque, aliás, como o próprio nome sugere, não sendo possível um registro de algo ainda não existente no estoque físico (momento do balanço).*”

Salienta que o registro das mercadorias ainda em trânsito poderia ter sido feito como produtos em poder de terceiros, o que não foi feito pela empresa, e que “*caso a mercadoria, de fato, não tenha sido entregue no estabelecimento destinatário, sequer se operou a tradição, elemento temporal de concreção do negócio jurídico alienação, não se podendo existir um registro de algo inexistente*”.

Relativamente às supostas remessas para destruição aduz que “*não há como se dar sufrágio à tese recursal, pela absoluta falta de provas desta situação nos autos, como, por exemplo, um laudo técnico que justifique a destruição de mercadorias, v.g., um relatório de mercadorias com validade vencida e outras desconformidades*”.

## VOTO

Inicialmente, ressalto que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, 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.

Rejeito o pedido de realização de diligência formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.

Verifico que foram interpostos Recursos Voluntário e de Ofício referentes às infrações 2, 3 e 4 e, portanto, serão apreciados conjuntamente.

Na infração 2 o contribuinte foi acusado de ter deixado de proceder ao estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, conforme o previsto no artigo 6º do Decreto nº 7.799/00.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu reduzir o valor apontado, para R\$1.970,28, com base nas retificações efetuadas pelo próprio autuante, tendo em vista que o contribuinte, em data anterior à ação fiscal, recolheu diversas diferenças de imposto.

Em sua peça recursal, o autuado pediu que fossem compensados diversos valores supostamente estornados a maior em períodos diferentes daqueles indicados no Auto de Infração. Entretanto, tal pleito não pode ser acolhido, porque não há previsão legal que ampare a pretensão do recorrente.

Nessa hipótese a legislação é clara ao prever que cabe ao contribuinte requerer, por meio de procedimento próprio, a restituição do que foi indevidamente recolhido ao Erário estadual, tudo de acordo com o artigo 73, e seguintes, do RPAF/99. Mantida a Decisão recorrida.

Na infração 3 foi lançado o ICMS em razão da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O órgão julgador de piso deliberou por reduzir o débito lançado em face do reconhecimento pelo autuante da existência de alguns equívocos apontados pelo contribuinte: (i) inclusão indevida dos produtos *Nutren Active* e *Resource Fibermais*, não enquadrados no regime da substituição tributária por serem “complementos alimentares”; (ii) inclusão indevida de operações de transferência de mercadorias destinadas a estabelecimento atacadista do próprio autuado, neste Estado.

O recorrente alegou, entretanto, que deveriam ter sido excluídas as notas fiscais relativas às saídas de produtos da linha Nestlé *Professional*, utilizados como insumos em processo industrial pelos adquirentes (hotéis, lanchonetes, restaurantes, padarias) os quais o contribuinte pede a equiparação a estabelecimento industrial.

Contudo, como bem salientou o digno procurador do Estado, embora os argumentos recursais apresentem uma lógica jurídica, não há provas nos autos de que, em cada operação, a mercadoria vendida pelo autuado foi efetivamente utilizada no processo fabril dos estabelecimentos adquirentes, considerando ainda que não estão inscritos como unidades industriais e, ademais, tais produtos podem ser também revendidos no mesmo estado em que foram adquiridos. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Na infração 4 o contribuinte foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS pela constatação de omissão de saídas de mercadorias, durante o exercício de 2010, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas 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 Junta de Julgamento Fiscal diminuiu o valor do débito após a exclusão do levantamento, pelo preposto fiscal, da nota fiscal nº 65.747, concernente a uma venda de mercadorias realizada para terceiros e não para o estabelecimento do contribuinte autuado.

No apelo recursal o autuado alegou que o demonstrativo de estoques deveria ser retificado em razão do seguinte:

1. foram efetuadas transferências entre seus estabelecimentos, de 2009 para 2010 (estoque inicial) e de 2010 para 2011 (estoque final), e, devido a peculiaridades existentes em seu sistema de estoques, embora as mercadorias ainda estivessem em trânsito, a sua entrada já havia sido registrada no sistema, o que teria gerado duplicidade na contagem dos respectivos estoques;
2. foram feitas remessas para destruição, com o CFOP 5927 e com o CFOP 5949, que teriam sido ambos computados no levantamento fiscal, apresentando como exemplos os produtos MOÇA FIESTA COB CHOCOLA (Código 411562) e MUCILON ARROZ CEREAL 18 (Código 412486).

No que tange ao primeiro item acima, verifico, pelo exame dos autos, que o levantamento de estoques foi realizado em relação a dezenas de mercadorias e que carece de prova o argumento do contribuinte, de que os estoques foram considerados em duplicidade, pelo fato de a entrada das mercadorias ter sido supostamente lançada em seu sistema de estoques no mesmo momento em que a saída foi efetuada no estabelecimento remetente (embora as notas fiscais de entradas tenham sido escrituradas no livro de entradas apenas no exercício seguinte).

Como é de conhecimento geral, o levantamento quantitativo é o resultado de uma equação matemática com base nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, bem como das quantidades consignadas no livro Registro de Inventário do exercício anterior (estoque inicial) e do final do exercício objeto do levantamento (estoque final). As diferenças eventualmente apuradas podem ser atribuídas à conta das entradas (e, nesse caso, temos uma omissão de saídas presumida legalmente) ou à conta das saídas (nessa hipótese, apura-se uma omissão de saídas real).

O RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, elencava, em seu artigo 330, as regras para a escrituração do livro Registro de Inventário, como a seguir transcrito:

*Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, 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 (Conv. SINIEF, de 15/12/70). (grifos não originais)*

(...)

*§ 2º No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:*

*I - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;*

*II - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.*

*§ 4º Os lançamentos serão feitos nas colunas próprias, da seguinte forma:*

(...)

*III - coluna "Quantidade": quantidade em estoque na data do balanço; (grifos não originais)*

(...)

*§ 7º A escrituração deverá ser efetuada dentro de 60 dias, contados da data do balanço referido no caput deste artigo ou, no caso do parágrafo anterior, do último dia do ano civil. (grifos não originais)*

Pelas normas regulamentares acima reproduzidas, constata-se que os quantitativos lançados no livro fiscal deveriam ser aqueles existentes na data do balanço ou no último dia do ano civil. Portanto, correto o autor quando considerou no levantamento os produtos lançados no livro Registro de Inventário, tendo em vista que, de acordo com o que previa a legislação, deveriam ter sido apurados com base no estoque físico.

Mais uma vez, está correto o digno procurador do Estado, quando ressaltou que o livro Registro de Inventário “*testifica uma situação fática estanque, aliás, como o próprio nome sugere, não sendo possível um registro de algo ainda não existente no estoque físico (momento do balanço)*” e, poderia o contribuinte perfeitamente ter escrito os produtos em trânsito como produtos em poder de terceiros, o que não foi feito.

Sobre esse tema, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal já se manifestou, no Acórdão CJF nº 0148-12/14, com o voto vencedor da lavra da então Conselheira Mônica Maria Roters, da seguinte maneira:

*“Data venia discordo do n. relator quanto ao seu acolhimento das razões recursais em relação ao fato de que a fiscalização não considerou que as mercadorias discriminadas no DANFE nº 000.028.0254 – registradas fiscalmente em 04/01/2010 - já haviam sido registradas no estoque no dia da emissão da nota, qual seja, dia 29/12/2009.*

*Um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, em um determinado período, tendo em conta*

que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial (Estoque Inicial+Entradas-Estoque Final=Saídas) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo, ou como corriqueiramente se diz, apresentarão saldo zero. Apresentando saldo zero tanto de entradas ou de saídas, o fisco estadual entende não existir imposto a ser exigido, já que o contribuinte cumpriu com as suas obrigações tributárias. No entanto, existindo diferenças de quantidades de entradas ou de saídas, sobre está diferença deve ser exigido o imposto, pois restará provada a omissão de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, consequentemente omitidas do fisco quando do recolhimento mensal do imposto. Encontrada diferença de quantidades nas entradas, a Lei nº 7.014/96 no seu art. 4º, § 4º determina a presunção de saídas anteriores (não se conhece qual ou quais mercadorias, nem tampouco quando deram saídas) sem os respectivos documentos fiscais, invertendo o ônus da prova ao contribuinte. Na outra vertente, apurando-se diferenças nas quantidades de saídas, não mais se estar a falar em presunções legais. A diferença foi encontrada no próprio exercício fiscalizado e sobre aquelas próprias mercadorias que compuseram o levantamento fiscal, estando comprovada a omissão de saídas de mercadorias. E, por fim, sendo constadas diferenças de entradas e de saídas de mercadorias no mesmo exercício, deve ser exigido o imposto de maior expressão monetária, na forma indicada no § 1º do art. 60, do RICMS/97 à época vigente.

E para a consecução deste levantamento, o fisco, por obrigação, deve se atter, e no caso presente (exercício fechado), aos documentos e livros fiscais da empresa, não podendo, sob qualquer hipótese considerar outros fatores, pois se assim se posicionar, não somente desvirtua as quantidades apuradas, bem como, gera não somente consequências para o exercício seguinte levando o contribuinte a apresentar distorções na sua escrita fiscal, base para apuração dos tributos que deve honrar, mês a mês, quer estadual, ou mesmo federal (ex: imposto de renda). Ou seja, o fisco tem, por obrigação (art. 142, do CTN) cumprir as determinações legais, sob pena de ser punido em agir de forma contrária.

Por outro lado, o Estado, sob qualquer hipótese (e não poderia ser ao contrário) não pode interferir nos controles internos de uma empresa. Ela age da forma que lhe é conveniente. Entretanto, por obrigação legal, não pode, e não deve, agir em desconformidade da legislação tributária sob pena de arcar com as consequências dos seus atos. Em assim sendo o sistema SAP (como disse o recorrente existente e que integram os seus estabelecimentos) embora de grande valia junto aos seus controles internos, não tem qualquer valia para comprovação tributária.

Em assim sendo, cabe ao fisco realizar a auditoria de levantamento quantitativo dos estoques, em exercício fechado, com base nos documentos fiscais de entradas e saídas, bem como, nos seguintes livros fiscais e únicos legais: Registro de Inventário, de Saídas e de Entradas. E cabe ao contribuinte escriturá-lo, obedecendo ao comando da norma regulamentar.

Com base em todas estas colocações, se as mercadorias discriminadas no DANFE nº 000.028.0254 foram registradas, pelo estabelecimento de Recife, no estoque do estabelecimento da Bahia no dia da emissão da nota através dos seus controles internos de processamento de dados (sistema SAP), qual seja, dia 29/12/2009, esta é situação que não cabe ao Estado interferir. No livro Registro de Inventário do recorrente, e este cabe ao fisco auditar, elas não constavam escrituradas e nem poderia constar já que ainda não havia adentrado no seu estabelecimento, pois somente aqui chegaram em 04/01/2010. E ressalto, a empresa corretamente escriturou a NF-e no seu livro Registro de Entradas quando de suas chegadas, o que prova que elas não poderiam constar dos estoques finais de 2009 no livro de Registro de Inventário, pois estoques inexistentes neste momento.

Em assim sendo, resta provado nos autos que as mercadorias ainda não tinham entrado no estabelecimento autuado. Inclusive expressamente afirmado pelo recorrente.

(...)

E, mais grave e no presente caso, o próprio recorrente afirma que as mercadorias ainda se encontravam em trânsito, ou seja, não era ele o seu real possuidor, portanto inexistiam em 2009 nos seus estoques, mesmo que, porventura tivesse as escriturado (de forma equivocada) no seu livro Registro de Inventário e não nos seus controles internos (sistema SAP) como feito. As mercadorias constantes do DANFE nº 000.028.0254 se encontravam em trânsito para o seu estabelecimento (conforme dito), e elas foram escrituradas no estabelecimento autuado quando de suas entradas, ou seja, em 04/01/2010. E o recorrente jamais poderia escriturar o livro Registro de Inventário na forma que o n. relator sugeriu. Ele não poderiam incluir nos seus estoques, e no livro Registro de Inventário, mercadorias somente entradas em seu estabelecimento em 4/1/2010, como faz prova o próprio recorrente.

(...)

Discordando do n. relator a respeito da matéria acima exposto, no mais, acompanho a sua Decisão quanto aos demais argumentos e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para acolher a diligência realizada e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$33.680,38. Por fim, recomendando que a INFRAZ de origem, determine, através de novo procedimento fiscal, seja reclamado o crédito tributário

*indicado pelo autuante, a título de antecipação tributária não contemplada no Auto de Infração.*

1. foram feitas remessas para destruição, com o CFOP 5927 e com o CFOP 5949, que teriam sido ambos computados no levantamento fiscal, apresentando como exemplos os produtos MOÇA FIESTA COB CHOCOLA (Código 411562) e MUCILON ARROZ CEREAL 18 (Código 412486).

O argumento recursal, de que deveriam ter sido excluídas as saídas de remessas para destruição, também não merece acolhimento no presente lançamento.

Primeiro, porque não há nenhuma comprovação nos autos da existência de tais remessas (que, aliás, caso tenham existido, deveriam ter sido feitas mediante a emissão de documentos fiscais e o estorno dos créditos porventura registrados).

Segundo, porque:

1. não foi exigido o ICMS relativamente às diferenças de entradas de mercadorias (é o caso, por exemplo, do produto MOÇA FIESTA COB CHOCOLA (Código 411562) e, portanto, a exclusão de tais saídas não teria nenhuma repercussão na presente autuação;
2. no que se refere às mercadorias cujo resultado foi “omissão de saídas”, sobre a qual foi lançado o ICMS (caso, por exemplo, do produto MUCILON ARROZ CEREAL 18 - Código 412486), a exclusão das saídas dos produtos para destruição, só serviria para agravar a quantidade omitida de saídas, o que é vedado pela lei.

Por tudo quanto foi exposto, entendo correta a Decisão de Primeira Instância concernente à quarta imputação.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício, mantendo a Decisão recorrida em sua integralidade.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 293872.0002/14-7, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$61.373,64, acrescido das multas de 60% sobre R\$36.256,92 e 100% sobre R\$25.116,72, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “f”, VII, “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS