

**A. I. Nº** - 207098.0005/15-0  
**AUTUADO** - PEPSICO DO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/10/2016

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0165-01/16**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 1. FALTA DE RECOLHIEMNTO. **a)** DIFERENÇA APURADA NO ANO EXERCÍCIO DE 2012. A apuração teve a expressão de maior valor monetário encontrado na omissão de entradas. Autuado reconheceu a procedência. Infração 1 caracterizada. **b)** DIFERENÇA APURADA NO ANO EXERCÍCIO DE 2013. A apuração teve a expressão de maior valor monetário encontrado nas saídas de mercadorias. Autuante retificou lançamento reconhecendo não inclusão no levantamento das saídas com CFOP 5904 e 5949. Infração 2 parcialmente caracterizada. 2. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Diferença apurada nos anos de 2012 e 2013 relativa à omissões de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Autuante retificou lançamento reconhecendo não inclusão no levantamento das saídas com CFOP 5904 e 5949. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$ 432.594,02, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

INFRAÇÃO 1 (04.05.05) - falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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 no mesmo exercício do ano de 2012 (dezembro), sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 54.209,80, acrescido de multa de 100%, prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 (04.05.02) - falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurados mediante levantamento quantitativos de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de dezembro de 2013, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, sendo exigido o ICMS no valor histórico de R\$ 305.135,79, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “e” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 3 (04.05.11) - falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de dezembro de 2012 e 2013, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 73.248,43, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “e” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 144 a 165, anunciando que,

em decorrência de dificuldades operacionais de obtenção de documentos do exercício de 2012, reconheceu e recolheu integralmente o valor referente à infração 1 e parcialmente a infração 3.

O autuado alega que a infração 2 não procede porque foi baseada no livro de inventário que contém o registro de mercadorias adquiridas que ainda não ingressaram fisicamente no estabelecimento. Diz que esta forma de registro visa evitar que a mercadoria que sai fisicamente de outro estabelecimento da mesma empresa não desapareça dos controles até seu recebimento no destino. Enquanto não chega no destino, ficam registradas como bloqueada e após o recebimento é escriturada no registro de entradas. Assim, os registros do inventário em 31/12 refletem as mercadorias em trânsito que ainda não ingressaram no estabelecimento.

O autuado alega, ainda, que não foram considerados no arbitramento a saída de 1.043.069 unidades de produtos com CFOP 5904 e 5949, conforme planilha com relação dessas notas fiscais em mídia à fl. 201 e documento anexado pelo autuante à fl. 116.

Requer que seja feita diligência para que seja refeita a apuração com base nos documentos anexados das fls. 201 a 348.

O autuado considera que, se houve omissão de saída, também houve omissão de entradas. Como o ICMS é não-cumulativo, deve ser autorizado o uso do crédito referente a estas mercadorias. Cita como embasamento legal os arts. 28, 29 e 31 da Lei nº 7.014/96. Por isso, entende que o Auto de Infração deve ser cancelado.

Entende que parte da infração 3 não é procedente porque parte da premissa de diferença de estoque inexistente. Requer perícia técnica nos termos do art. 145 do RPAF.

O autuado reclama, também, da multa aplicada que considera exorbitante. Entende que aplicar penalidade de 100% do valor do ICMS é inconstitucional pois tem efeito de confisco, conforme art. 150 da Constituição Federal.

Conclui requerendo perícia técnica para dirimir dúvidas que considera importantes para confirmação de suas alegações e que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração por conta da nulidade do arbitramento, pela comprovação de inexistência de omissão de saídas e por ofensa à não-cumulatividade ao não considerar créditos fiscais a que faz jus. Solicita, ainda, cancelamento da multa por não ter cometido ato fraudulento e pela sua abusividade ou, pelo menos, sua redução e que as intimações sejam dirigidas em nome de Ricardo Azevedo Sette, OAB nº 138.486.

O autuante, em contrapartida, alega das fls. 357 a 365 que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado com base na EFD apresentada pelo autuado. Não concorda com a finalidade atribuída pelo autuado ao registro de inventário, limitando a instrumento de controle de aquisições, em desacordo com o art. 225 do RICMS/12. Assim, considera as fichas de movimentação de mercadorias sem validade para justificar falhas no registro do inventário.

O autuante nega que o levantamento quantitativo de estoque se constituiu em arbitramento. Por outro lado, concorda com o autuado em relação a não consideração das saídas com CFOP 5904 e 5949. Apesar de considerar que o autuado utilizou CFOP equivocado, refez o levantamento quantitativo, reduzindo o valor do lançamento da infração 2 para R\$ 91.435,77 e o da infração 3 para R\$ 38.469,58, conforme documentos anexados das fls. 366 a 404.

O autuante discorda da tese do autuado de que, se houve omissão de saída, necessariamente também houve omissão de entrada, o que justificaria o direito a crédito de ICMS. Explica que ocorreu tanto omissão de entradas quanto omissão de saídas, e que utilizou a omissão de saída por ser de maior expressão monetária. Alerta, ainda, que, ao admitir o direito a crédito, o autuado acaba por reconhecer que cometeu a infração.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, o autuante entende que não é pertinente a sua apreciação nesta instância, conforme art. 167 do RPAF. Lembra que o autuado tem opções de redução do percentual da multa em até 90%, conforme § 1º do art. 45 da Lei nº 7.014/96.

O autuante entende desnecessária a realização de perícia porque os argumentos trazidos pelo autuado não tem respaldo legal e o ponto que assiste razão já foi reconhecido nos novos demonstrativos produzidos. Assim, requer a procedência parcial deste Auto de Infração, nos termos apresentados na informação fiscal.

O autuado apresentou manifestação das fls. 409 a 415, reclamando que, apesar de ter ocorrido o pagamento de parte do Auto de Infração, o valor do crédito tributário ainda não havia sido reduzido.

Protesta quanto ao entendimento do autuante de que as fichas de movimentação de mercadorias apresentadas em sua defesa não tem validade. Sustenta que suposta falha no registro de inventário se anularia ao longo do ano. Que o método utilizado decorre da realidade de dificuldades em transpor as estradas brasileiras. Reitera que não há irregularidade formal no registro de inventário porque contabilmente a operação deve ser registrada de acordo com a aquisição da titularidade.

Acrescenta que o art. 330 do RICMS/12 não explicita o momento do seu registro, tampouco a forma e conteúdo que deve conter cada lançamento. Diz que não há porque se falar em irregularidade na escrituração do registro de entradas. Insiste na realização de diligência para que a fiscalização responda aos quesitos formulados à fl. 164, sob pena de cerceamento de defesa.

Reitera o direito ao crédito fiscal das omissões de entradas, caso seja entendido que houve omissão de saídas. Reclama da falta de enfrentamento pelo autuante do problema da inconstitucionalidade da multa aplicada. Entende que a decisão do STF é aplicável ao processo administrativo.

O autuante prestou nova informação fiscal das fls. 418 a 422, afirmando que não cabe a ele a homologação dos valores pagos. Diz que o autuado tenta distorcer os fatos contidos na peça acusatória e na informação fiscal ao afirmar que o autuante afirmara existir falha no registro de inventário. Discorda da definição apresentada pelo autuado de que o registro de inventário é um elemento integrante do ativo e regido pela legislação societária/contábil/civil. Estranha o fato do autuado citar o dispositivo do RICMS que trata do registro de inventário, mas alegar falta de esclarecimento em relação à sua utilização. Também não entendeu a alegação do autuado de que não cometeu qualquer irregularidade no preenchimento do registro de entradas.

O autuante continua entendendo que não há necessidade de realização de diligência, pois o levantamento ocorreu nos termos da legislação, inclusive com observação da Portaria nº 455/98.

## VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O autuado reconheceu e recolheu o valor referente à infração 1 e à parte da infração 3, conforme documentos às fls. 353 e 354.

O autuado requer a nulidade da infração por conta da nulidade do arbitramento efetuado. Nenhum dos procedimentos utilizados pelo autuante para apuração dos créditos tributários reclamados no presente Auto de Infração se valeram de métodos de arbitramento expressamente previstos na legislação. Assim, como não ocorreu arbitramento na apuração do imposto em nenhuma das infrações, indefiro o pedido de nulidade.

Indefiro, também o pedido de diligência requerido pelo autuado. Em relação a não consideração na apuração das saídas com CFOP 5904 e 5949, o autuante reconheceu e procedeu ao refazimento do lançamento que culminou em sua redução. Em relação aos quesitos constantes à fl. 164, entendo que está claro nos autos o motivo da diferença de estoques. Foi considerado o inventário conforme declarado na EFD. As diferenças de estoque apuradas estão claramente demonstradas, bem como a apuração do imposto devido.

Com o reconhecimento e recolhimento do imposto reclamado na infração 1 e em parte da infração 3, resta a discussão relativa à infração 2 e parte da infração 3.

Em relação à infração 2, não concordo com a alegação do autuado de que a legislação do Estado da Bahia não explicita o momento em que deve ser feito o registro no livro de inventário, tampouco a forma e conteúdo que deve conter cada lançamento. Mais ainda pelo fato de que o autuado cita o artigo exato do RICMS que contém todas as explicações necessárias para a escrituração do referido livro fiscal.

O art. 330 do RICMS/97 e o art. 225 do RICMS/12 contém textos idênticos e com todos os detalhes acerca do momento, da forma e do conteúdo de cada lançamento, conforme a seguir:

*“Art. 225. O livro Registro de Inventário, modelo 7, 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. S/Nº, de 15/12/70).*

*§ 1º O livro Registro de Inventário será utilizado por todos os estabelecimentos que mantiverem mercadorias em estoque.*

*§ 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.*

*§ 3º O arrolamento em cada grupo deverá ser feito:*

*I - segundo a ordenação da tabela prevista na legislação do IPI, sendo que essa exigência não se aplica a estabelecimento comercial não equiparado a industrial;*

*II - de acordo com a situação tributária a que estejam sujeitas as operações com as mercadorias, tais como tributadas, não tributadas, isentas.*

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

*I - coluna “Classificação Fiscal”: a indicação relacionada com o código da NCM, sendo que essa exigência não se aplica a estabelecimento comercial não equiparado a industrial;*

*II - coluna “Discriminação”: especificação que permita a perfeita identificação das mercadorias, tais como: espécie, marca, tipo, modelo;*

*III - coluna “Quantidade”: quantidade em estoque na data do balanço;*

*IV - coluna “Unidade”: especificação da unidade (quilogramas, metros, litros, dúzias, etc), de acordo com a legislação do IPI;*

*V - colunas sob o título “Valor”:*

*a) coluna “Unitário”: valor de cada unidade de mercadoria pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente de mercado ou de bolsa, prevalecendo o critério de valoração pelo preço corrente, quando este for inferior ao preço de custo, sendo que, no caso de matérias-primas ou produtos em fabricação, o valor será o de seu preço de custo;*

*b) coluna “Parcial”: valor correspondente ao resultado da multiplicação da quantidade pelo valor unitário;*

*c) coluna “Total”: valor correspondente ao somatório dos valores parciais constantes no mesmo código referido no inciso I;*

*VI - coluna “Observações”: informações diversas.*

*§ 5º Após o arrolamento, deverá ser consignado o valor total de cada grupo mencionado no caput deste artigo e no § 2º, e, ainda, o total geral do estoque existente.*

*§ 6º Se a empresa não mantiver escrita contábil, o inventário será levantado, em cada estabelecimento, no último dia do ano civil.*

*§ 7º A escrituração deverá ser efetuada dentro de 60 dias, contados da data do balanço referido no caput deste artigo ou, no caso do § 6º, do último dia do ano civil.*

*§ 8º Não existindo estoque, o contribuinte mencionará esse fato na primeira linha, após preencher o cabeçalho da página.*

A apuração não se deu por arbitramento. Se baseou nas declarações feitas pelo autuado em sua

escrituração fiscal digital e o resultado encontrado decorreu da utilização de equação simples em que o estoque final deve corresponder à soma do estoque inicial mais as compras realizadas menos as saídas no respectivo exercício.

Também não concordo com a afirmação do autuado de que se houve omissão de saída também houve omissão de entradas e, com isso, haveria um crédito fiscal a ser compensado na apuração do saldo devedor apurado. Uma omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo sobre determinada mercadoria significa unicamente que ocorreu saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais. Nos demonstrativos apresentados não existem omissão de saídas e de entradas de um mesmo item de mercadoria. Se o autuado possui notas fiscais de entradas de mercadorias que não foram escrituradas, referentes aos itens de mercadorias apontados no demonstrativo que apurou omissão de entradas, deve solicitar ao titular da inspetoria fiscal de sua circunscrição fiscal autorização para escrituração extemporânea, nos termos do art. 315 do RICMS/12.

O autuante reconheceu que cometeu o equívoco apontado pelo autuado ao não considerar as saídas ocorridas com CFOP 5904 e 5949, procedendo revisão do lançamento tributário que culminou em sua redução. Reconheço a procedência parcial da infração 2, conforme demonstrativo das fls. 371 a 375.

Como os argumentos da defesa, em relação à infração 3, se resumiram em apostar numa aceitação de premissa de que não houve a diferença integral de estoques apontadas inicialmente na infração 2, concluo pela procedência parcial desta infração, conforme demonstrativo das fls. 399 a 401, visto que na apuração inicial feita pelo autuante coube revisão apenas em relação às saídas com CFOP 5904 e 5949, acrescido do valor já reconhecido e pago de R\$ 9.323,17.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, ficando reduzido o lançamento fiscal para R\$ 193.438,32, nos seguintes termos:

Infração 1 – data de ocorrência 31/12/2012 – valor histórico R\$ 54.209,80 - PROCEDENTE;  
Infração 2 – data de ocorrência 31/12/2013 – valor histórico R\$ 91.435,77 – PROCEDENTE EM PARTE;  
Infração 3 – data de ocorrência 31/12/2012 – valor histórico R\$ 9.323,17 - PROCEDENTE;  
data de ocorrência 31/12/2013 – valor histórico R\$ 38.469,58 – PROCEDENTE EM PARTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207098.0005/15-0**, lavrado contra **PEPSICO DO BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$193.438,32**, acrescido das multas de 100% sobre R\$145.645,57 e 60% sobre R\$47.792,75, previstas no art. 42, incisos III e II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pela autoridade competente os valores recolhidos pelo autuado, conforme documentos às fls. 353 e 354.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS- PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR