

**PROCESSO** - A. I. N° 232884.3007/16-8  
**RECORRENTE** - ETERNIT S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0040-02/17  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 22/05/2019

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

**ACÓRDÃO CJF N° 0095-12/19**

**EMENTA: ICMS.** 1. - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O sujeito passivo não conseguiu trazer ao feito elementos consistentes que pudessem se opor ao levantamento realizado e os resultados apurados. Infração mantida. Mantida a Decisão recorrida. 2. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Entende-se ser Improcedente, pois afronta a legislação vigente conforme aponta a Recorrente no disposto do inciso I, do artigo 10 da Portaria n° 445/96, que estabelece a regra para cobrar o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da apuração de omissão de registro de entradas. Infração Improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, em epígrafe, lavrado em 30/09/2016, para exigir crédito tributário de ICMS no valor original de R\$161.243,48, além de multa, inclusive por descumprimentos de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

*Infração 01. 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, totalizando R\$ 124.244,87, além de multa de 100%, para os exercícios de 2012 e 2013.*

*Infração 02. 07.05.03. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, e sem a respectiva escrituração decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado com saída posterior tributada normalmente, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$ 36.998,61, nos exercícios de 2012 e 2013.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a 2<sup>a</sup> JJF, decidiu, por unanimidade, pela Procedência das infrações com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

**VOTO**

(...)

*Passo, pois, à análise da autuação. Fato é que a imposição da multa em questão possui base legal, não cabendo aqui se discutir, como pretende o autuado, a sua justeza ou oportunidade, pois cabe tanto ao autuante, quanto ao julgador e ao próprio contribuinte, a sua obediência.*

*Os demonstrativos e planilhas elaborados pelos autuantes se encontram no lançamento os quais foram devidamente verificadas, quando da elaboração do presente voto, frente aos argumentos trazidos pela empresa autuada.*

*No mérito, as infrações nada mais são do que consequência da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em relação ao qual, algumas observações são pertinentes.*

*Antes de qualquer comentário, entendo necessário pontuar que se exerceu de forma saudável e incessante a busca da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal.*

*(...)*

*No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.*

*Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferilas se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.*

*São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.*

*Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e se encontra disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”.*

*Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento constante nas infrações 01 e 02, pode ser resumido a uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.*

*Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.*

*O exame em questão, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, como dito, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.*

*Importante esclarecer que a acusação fiscal é a de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.*

*Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.*

*Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.*

*Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato*

infringente, onde se ressalte que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa, reitero.

Como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma inofensável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (Juris et de Jure) ou relativa (Juris Tantum), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu.

A legislação estadual do ICMS, em especial o artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96 anteriormente já citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Da mesma forma, o ônus da prova inverte-se no sentido de que ao sujeito passivo cabe demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada.

A alegação do sujeito passivo para a mesma é a de negar a ocorrência da conduta que lhe foi imputada, aventando a possibilidade de existência de mercadorias em trânsito, além do que poderiam ter ocorrido movimentações internas de mercadorias entre as fábricas da empresa autuada, que, entretanto, zerariam as diferenças.

Os autuantes não acolhem tais argumentos, esclarecendo que tomaram como base para a realização do mesmo, apenas e tão somente as mercadorias recebidas de terceiros já industrializadas, não sendo objeto do levantamento mercadorias produzidas no estabelecimento.

Em primeiro lugar, vimos anteriormente que o levantamento realizado se resume a uma questão matemática de arrolar estoques, bem como movimentações de entradas e saídas a qualquer título, e que o resultado ideal final seria zero, o que significa que inexistiram entradas ou saídas de mercadorias sem emissão dos respectivos documentos fiscais.

A argumentação defensiva, peca, pois, ao se estribar numa possibilidade, frente a um cálculo aritmético, sem qualquer base fática ou documental, apenas aventando uma possibilidade de as mercadorias serem movimentadas entre os diversos estabelecimentos do sujeito passivo, ou estarem em trânsito. Neste caso, as mercadorias cujas notas fiscais foram emitidas e registradas e não adentraram no estabelecimento deveriam ter esta observação no livro registro de inventário, a exemplo de mercadorias de propriedade da empresa em poder de terceiros, ou destes, em poder da autuada, o que não ocorreu.

A defesa, simplesmente não aponta de forma objetiva e concreta qualquer equívoco eventualmente cometido pelos autuantes, nem trazer documentos que amparem as suas teses, vez que tais situações, deveriam ser totalmente documentadas através da emissão de notas fiscais, que, caso existam, não vieram aos autos.

Da mesma maneira, não posso dar guarida ao argumento em relação a diferenças de inventário, vez que este, como de regra todos os documentos da empresa, devem representar de forma fidedigna os elementos existentes em estoque na data do encerramento de seu balanço patrimonial, soando estranha tal tese, ainda mais se considerarmos que a autuada se trata de uma sociedade anônima, sujeita às regras da lei 6.404, além do que as suas demonstrações contábeis exigidas em Lei devem ser auditadas também por auditores independentes, para lhe conferir veracidade e fidedignidade.

Desta forma, o livro de Registro de Controle de Produção e Estoques, se reportam àqueles produtos industrializados no estabelecimento da autuada, e como afirmado pelos autuantes, somente foram considerados os produtos adentrados no estabelecimento já industrializados, e para fins de comercialização, não tendo, entretanto, o autuado logrado sucesso na desconstituição do levantamento realizado de forma contundente, e pelas razões expostas anteriormente, tenho a infração 01 como procedente.

Quanto a decisão deste órgão trazida na defesa, para embasar a anulação da mesma ou o refazimento da ação fiscal, a mesma não guarda correlação com os fatos ora analisados no presente lançamento, e por esta razão não pode ser considerada, vez que se reporta a utilização de códigos de mercadorias e seu agrupamento, argumento não presente na peça defensiva ora analisada.

Já a infração 02, decorre exatamente da anterior, sobre a qual nos alongamos na análise, e, ao contrário do indicado pela autuada, a substituição tributária possui, sim, a devida base legal na legislação estadual, a saber, na Lei 7.014/96 artigo 8º, com base de cálculo estabelecida no artigo 23, e penalidade pelo não cumprimento das obrigações ali impostas, no artigo 42. Assim, não posso acolher a argumentação do sujeito passivo a este respeito.

Sendo aplicação de penalidade de natureza acessória, que não foi contestada de forma objetiva pela autuada, decorrente, repito, da apuração de omissões feita na infração 01, e tendo sido esta mantida integralmente, outra não pode ser a decisão em relação à esta infração, a qual, da mesma forma, é considerada subsistente.

Quanto ao argumento defensivo de que as multas impostas teriam o caráter confiscatório, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se existisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Em relação aos argumentos que envolvam questões relativas a constitucionalidade, nos termos do artigo 167 inciso I do RPAF/99, este órgão não possui a devida competência tal análise.

Por tais razões, julgo o Auto de Infração procedente.

Inconformado, o Contribuinte, às fls. 127/140, interpõe Recurso Voluntário tempestivo, de plano fazendo breve explanação dos fatos e também destacando que é conceituada empresa com atuação desde o final da década de 1930, tendo como principais atividades o desenvolvimento, a produção e comercialização de mercadorias relacionadas à construção civil.

Com referência à infração 01, diz que apesar de todo o trabalho fiscal, fez vir aos autos documentos que comprovariam que não realizou saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais ou registro contábil, aduzindo que as supostas divergências apuradas pelo

fiscal seriam resultado do fato de não haver se levado em conta as movimentações internas ocorridas nas suas fábricas.

Salienta que existem produtos registrados como “*Estoque em Trânsito*”, e que sob esta rubrica estariam indicados os produtos e respectivas quantidades, cujas entradas teriam sido equivocamente registradas no estoque, posto que essas mercadorias ainda estariam em trânsito, fato que em relação a tais movimentações gerariam “... *reclassificações de códigos que são contabilizados como crédito em um produto e a débito em outro, zerando assim o saldo dessas movimentações. Ou seja, eventualmente, foi promovida a entrada jurídica da mercadoria em momento anterior à entrada de fato do bem, procedimento que não gera nenhum prejuízo ao Fisco e não importa em descumprimento de obrigação principal*”.

Na mesma linha, registra que também podem existir produtos registrados como “*Diferença Inventário*”, e que nesta coluna estaria informado “... *o valor que corresponde à diferença do total dos bens informados no inventário com o número de produtos que foram apurados por ocasião da realização de procedimentos de conferência de estoque*”, também lembrando que as transferências de mercadorias entre as fábricas da Recorrente ensejariam a emissão de Notas Fiscais de transferência e que o seu sistema informatizado, nessas situações, considera que as ditas mercadorias estariam no estoque do destino, ao passo que a escrituração no Livro de Entradas apenas ocorreria na efetiva entrada da mercadoria na Fábrica, representando atraso na escrituração que pode levar a emissão da Nota Fiscal em um mês, com a efetiva chegada do material em mês subsequente.

No que se refere a compras de material importado para revenda, afirma que tais operações de fato ocorrem, e que nesses casos a Nota Fiscal é emitida no momento do registro do Comprovante de Importação, para o recolhimento do ICMS e transporte das mercadorias do porto até a fábrica, em que pese o recebimento efetivo e registro no estoque ocorra, em média, uma a duas semanas após a emissão da Nota Fiscal.

Dizendo de documentos que dariam esteio à tese de irresignação, afirma que reiterou a juntada de notas fiscais das operações com o fim de demonstrar que não promoveu saída de mercadoria sem a emissão da respectiva Nota Fiscal, além de documentos fiscais e planilha que demonstrariam que as movimentações intermediárias apenas seriam passíveis de apuração e verificação mediante a observação dos códigos lançados nos Livros de Registro de Controle da Produção e do seu Estoque, tudo a evidenciar, entre outras, que a diferença apurada pelo trabalho fiscal decorre de perdas dos produtos por conta de quebras e de devoluções dos produtos por conta de avarias constatadas.

No que tange ao trabalho fiscal, especificamente em relação ao procedimento de levantamento quantitativo de estoques, aduz que apesar de considerado idôneo pela Junta, merece reforma tal posicionamento. Citando o Auto de Infração nº 149269.0001/11-0, julgado em 15/12/2011, diz que os Contribuintes envolvidos neste e naquela autuação possuem particularidades no processo produtivo e no registro de suas movimentações, fato ignorado na decisão recorrida, sobretudo em relação às movimentações intermediárias, nas quais os produtos passam a ter códigos próprios (criados pela empresa) que, *in fine*, teriam o condão de impedir que fosse utilizado o método de levantamento quantitativo para determinar a ocorrência de infrações, como feito pelo Autuante.

Reitera a necessidade de reforma do julgado, sob pena de afronta aos princípios da segurança jurídica e da razoabilidade, para que seja reconhecida a fragilidade do método de levantamento quantitativo de estoques.

Quanto à multa da infração 01 diz que é confiscatória, tal qual a multa da infração 01.

Reiterando suas razões ao derredor do levantamento quantitativo de estoque realizado pelo fiscal, afirma que não ocorreram aquisições de mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração.

Diz que a infração 02, da substituição tributária “para frente” ou progressiva, afronta os preceitos

fundamentais do ordenamento jurídico que dispõem sobre ICMS. Cita a doutrina que faz referência à inconstitucionalidade (art. 170, da CF/88) que permeia a possibilidade de recolhimento do imposto por antecipação, que também afronta a livre concorrência.

Discorre sobre o art. 170, da CF/88, e sobre a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, cujos preceitos se opõem à regra de antecipação tributária, que promove injustificado tratamento diferenciado das mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, tudo no sentido de aduzir a necessidade de reforma do julgado em face do fato de que não teria havido qualquer aquisição de mercadoria que justificasse a incidência da multa, bem como em razão da ilegalidade da antecipação do ICMS que ensejou a aplicação da multa confiscatória exigida.

Quanto à abusividade das multas, diz que inobstante as referidas penalidades terem cumprido o disposto na legislação baiana, teriam sido aplicadas em percentual elevado e que por tal motivo não há como se negar seu caráter confiscatório e restritivo, inadmitido pelo quanto prescrito no art. 150, IV, da CF/88. Discorre sobre o tema e cita a jurisprudência, mencionando o direito de propriedade e a prerrogativa de os contribuintes não terem seu patrimônio dilapidado, além de fazer referência ao princípio da legalidade.

Por fim, pugna pelo provimento do seu Recurso Voluntário, para que sejam julgadas improcedentes as infrações 01 e 02, além de requerer provar tudo o quanto alegado por todos os meios em direito admitidos, inclusive a juntada de documentos que venham a ser úteis à sua defesa.

Na assentada do Julgamento, em 22/02/2018, tendo em vista as razões recursais apresentadas pelo Contribuinte, os membros desta 2ª Câmara acordaram em baixar o presente PAF em diligência à IFEP Indústria, para determinar que o Fiscal Autuante tomasse as seguintes providências:

1. Verificar o CD apresentado pelo Contribuinte e apensado à fl. 148, cotejando suas informações com o demonstrativo de fls. 10 a 49 e excluir as Notas Fiscais que tenham repercussão no demonstrativo da respectiva autuação;
2. Refazer o demonstrativo de débito e dar a devida ciência ao Recorrente.

Atendida a Diligência à fl. 156/160, o Fiscal Autuante disserta inicialmente sobre a autuação e quanto às razões recursais deduzidas pelo Contribuinte e contidas na mídia que anexou.

Explica que em relação aos “Estoques em Trânsito”, na ação fiscal foram consideradas as Notas Fiscais efetivamente registradas pela Recorrente, assim como as informações declaradas no livro de Registro de Inventário nos anos alcançados pela autuação.

E que foram localizados no inicio dos exercícios de 2012 e 2013, algumas notas fiscais emitidas nos exercícios anteriores, porém a Recorrente não as informaram.

Aponta ainda que o livro “Controle e Movimentação de Estoque” apresentado na mídia citada, transcreve as notas fiscais mencionadas no levantamento fiscal, das quais a Recorrente não aponta nenhuma que tenha sido desconsiderada ou mesmo saldos iniciais ou finais diferentes dos escriturados no livro de Registro de Inventário.

Dai concluir: “*A pretensão da Recorrente não condiz com seus registros fiscais. Seja no livro de Registro de Inventário ou de Controle e Movimentação de Estoque apresentados para verificações.*”

Quanto às diferenças de Inventário, aduz que podem existir, vez que as transferências de mercadorias entre as fábricas da Recorrente ensejam a emissão de notas fiscais de transferências e o sistema imediatamente considera que as mercadorias estão no estoque destinatário. No entanto, a escrituração no livro de Entradas só ocorre na efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento. Assim, há atraso na escrituração, que pode levar a emissão da Nota Fiscal em um mês com efetiva chegada da mercadoria em mês subsequente.

Aduz que: “não foi apresentado nenhum tipo de registro fiscal ou contábil sobre a citada “diferença do inventário”. Tratando-se de valores levantados, ao que tudo indica, após a ação fiscal.”

Para concluir que: “não localizamos no livro *Controle e Movimentação de Estoque*, ao que tudo indica o mais apropriado, nenhuma coluna ou quantidade correlacionadas as citadas diferenças de estoque”.

Em relação ao material importado para revenda, sobre o qual o Autuante explica o procedimento normal, salienta que a Recorrente não faz menção de nenhum documento especificamente, mas ao verificar as notas fiscais de entrada de mercadoria importada, constatou a existência de uma, a de nº 52370, emitida em 28/12/2012, tendo reduzido o recolhimento do ICMS Normal em R\$ 25.615,33, acaso se configurasse a alegação defensiva.

Salienta que essa nota fiscal foi excluída e o crédito fiscal indevido foi glosado por não ter a mercadoria entrada no estabelecimento.

Sobre as perdas dos produtos por conta de quebras, verifica que a Recorrente obedeceu o disposto no Artigo 312, inciso IV do RICMS/2012 e destaca que todas as notas fiscais constantes no CD de fl. 148 foram devidamente consideradas no levantamento quantitativo de estoques.

E assim conclui: “Uma vez analisados os argumentos apresentados pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário e verificado os arquivos e anexos contidos na mídia (CD) de fls. 148 não apuramos nenhum fato novo ou que corrobore com as alegações.”

E assim finaliza: “A documentação constante na mídia assim como alegações defensivas desta diligência, analisadas de forma individualizada, não elidem a acusação ou mesmo trazem números novos que modifiquem o quantum exigido.”

Intimado, a Recorrente se manifesta às fls. 200/204, requer a concessão do prazo adicional de 10 dias para juntar a documentação necessária para esclarecer os pontos levantados pelo diligente e passa a analisa-la.

Aponta que o diligente considerou que apenas foram transcritas as notas fiscais relacionadas no levantamento fiscal no “controle e movimentação de estoque”, mas a Recorrente verifica que os dados apresentados na coluna de “Transferência em Trânsito” (862) não condizem com o retrato real, pois deveriam ter sido subtraído do movimento (861) que é a internalização, sendo a diferença do 862 e 861 o estoque em trânsito.

Relata outras observações em relação ao material 31140006 recebido na Nota Fiscal de transferência em 07/01/2013 que teve sua emissão em 12/2012, destacando, assim, que haverá sempre diferenças quando houver transferências emitidas em final de ano com recebimento no outro exercício.

Com relação à diferença de inventário e às perdas dos produtos por conta de quebra e de devoluções que o fiscal não encontrou no “Controle e Movimentação de Estoques”, aduz que essas informações encontram-se no Excel 2012 Estoques, apresentados a Fiscalização, onde se encontram as colunas que registram os ajustes do inventário, os quais, discrimina.

Passa a dissertar sobre a exemplificação do lançamento de determinado material, dos ajustes mensais e para as notas fiscais de consumo interno e dos estoques de 2012 e 2013.

Com relação ao material importado para revenda, que o Autuante entendeu ser necessário comprovar que a Nota Fiscal foi emitida para recolhimento do ICMS no momento do registro da comprovação da importação, a Recorrente apresenta as CTE’s que comprovam a data da entrada na Empresa, bem como o carimbo no verso com a data do registro na contabilidade na fábrica (doc.8).

Por fim, renova o pedido de prazo adicional de 10 dias para juntar a documentação necessária e que as publicações, intimações e correspondências manifestação.

Em nova Informação Fiscal, às fls. 211/213, o Auditor diligente manifesta-se e assim pontua sobre a manifestação da Recorrente;

*1. Estoque em trânsito, livro Registro de Controle e Movimentação de Estoques. Livro Registro de Inventário, Notas Fiscais de transferências:*

Destaca inicialmente que a exigência fiscal trata de omissão de entrada de mercadorias tributadas, e que o fato da fiscalização ter considerado a entrada das notas fiscais, cujo crédito fiscal foi utilizado antecipadamente, o que favoreceu a Autuada, porque reduziu a quantidade das entradas omitidas.

Concluindo o “erro” cometido pela Autuada, de registro de nota fiscal de transferência de mercadorias antes da sua entrada efetiva, reduziu o montante exigido na ação fiscal.

*2. Perdas, ganhos, diferenças de inventário, Nota Fiscal CFOP 5549 estorno de créditos para amparar baixas:*

Informa que as mercadorias objeto do levantamento quantitativo, não são produzidas pela Empresa e sim recebidas em transferências da Matriz/Filiais localizadas em outras unidades da Federação ou importadas.

Portanto a apuração é padrão: estoque inicial mais entradas, menos saídas, menos estoque final. Se apurada diferença, teremos omissão de entradas ou de saídas.

As baixas no estoque de mercadorias por perecimento, quebra, avarias, ou qualquer outro motivo, devem ser objeto de registro e de estorno do crédito fiscal, conforme realizado pelo Contribuinte e considerado no levantamento fiscal.

Portanto o levantamento quantitativo obedeceu de maneira criteriosa o disposto na Portaria nº 445/98.

*3. Mercadoria importada para revenda:*

Aduz que a Nota Fiscal de Importação foi considerada no levantamento quantitativo e, assim, reduziu a quantidade das omissões apuradas.

Destaca que, da mesma forma, foi atendida a Portaria 445/98 e o procedimento adotado resultou favorável ao Recorrente.

## **VOTO**

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo Contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o Recurso Voluntário à apresentação das razões recursais relativas à decisão de primeiro grau que julgou integralmente procedente o Auto de Infração, cujas acusações são de: a) Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, com exigência do imposto sobre a diferença das operações de entrada e 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; e b) Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal, e sem a respectiva escrituração decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado com saída posterior tributada normalmente.

A tese recursal tem assento na negativa de cometimento das infrações para as quais é acusado,

aduzindo que os documentos jungidos aos autos comprovariam que não realizou saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais ou registro contábil, e que as supostas divergências apuradas pelo fiscal seriam resultado do fato de não haver se levado em conta as movimentações internas ocorridas nas suas fábricas, além do fato de que o roteiro de levantamento quantitativo de estoques não teria contemplado as particularidades do seu processo produtivo, bem como do registro de suas movimentações.

Vale salientar que, considerando a plausibilidade dessas razões recursais, esta 2ª Câmara deliberou, por unanimidade, converter este PAF em diligência no sentido de que o Autuante revisasse sua autuação.

Eis que, conforme acima exposto, a conclusão da Diligência não favorece ao Recorrente, tendo em vista que o Autuante reitera detalhadamente toda a motivação da sua autuação.

Pois bem, relativamente ao roteiro de apuração e ao levantamento quantitativo de estoques, não vejo como acolher a tese recursal, ao menos no que pertine à sua lógica, ao roteiro em si, e aplicação da norma de regência que orienta tal apuração.

Fato é que o dito procedimento, que tem previsão na Portaria nº 445/98, apura entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, tomando-se como limites o estoque inicial e final em um determinado lapso de tempo, tudo com o fim específico de se determinar o estoque de mercadorias do Contribuinte.

Feitas as apurações orientadas por roteiro previsto na norma, e constatada eventuais omissões, é dever o fiscal lavrar Auto de Infração para cobrar valores eventualmente devidos em face das ditas omissões, reais ou presumidas, como levado a efeito na fiscalização da qual derivou o presente Auto.

Quanto às apurações em si, matéria fática, restaria ao Contribuinte contrariar o lançamento com elementos de prova que devem ser suficientemente fortes para desconstituir-lo, sendo certo que não podem pairar dúvidas sobre os elementos probantes, exatamente porque do levantamento deriva conclusão cujo esteio esta nos números da equação (estoque inicial + entradas – saídas = estoque final), ou seja, números e apenas números, obtidos a partir das informações disponibilizadas pelo próprio Contribuinte.

Nestes termos, em relação à forma de apuração dos estoques do Contribuinte, sendo simples e objetivo o roteiro, caberia ao Sujeito Passivo demonstrar, cabalmente, as incorreções no levantamento do Autuante, sobretudo porque a previsão legal insculpida no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, estabelece que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que a escrituração indicar a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas, implicando em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao Contribuinte a prova da improcedência de tal presunção.

Com respeito à negativa do Sujeito Passivo de ocorrência da conduta que lhe foi imputada, aduzindo que haveria no momento da autuação, mercadorias em trânsito e movimentações internas de mercadorias entre as suas fábricas, pode-se observar que o levantamento levou em consideração apenas as mercadorias recebidas de terceiros, já industrializadas. De toda maneira, ainda que se cogitasse a possibilidade de consideração dos argumentos recursais, e a Diligência foi requerida com esse objetivo, tais argumentos foram refutados pelo Diligente, fato que impede que esses argumentos possam ser acolhidos.

Em assim sendo, em face de tudo o quanto trazido aos autos e diante da falta de elementos que possam dar substância às alegações recursais, entendo que não há como reformar a decisão de piso no que concerne à infração 01.

No entanto, em relação à Infração 02, que pretende cobrar: *“Multas percentuais sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, e sem a*

*respectiva escrituração decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado com saída posterior tributada normalmente, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$ 36.998,61, nos exercícios de 2012 e 2013.”, entendo ser Improcedente, posto que afronta a legislação vigente, embora não a Constituição, conforme aponta a Recorrente.*

Isso porque, tendo em vista o inciso I, do artigo 10 da Portaria nº 445/96, que estabelece a regra para cobrar o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da apuração de omissão de registro de entradas, devo concluir que no caso em tela, a cobrança do tributo devido já foi efetivada na Infração 01, o que leva à Improcedência da Infração 02.

Quanto à discussão que envolve a constitucionalidade das multas, em que pese ter opinião de que os percentuais das penalidades são excessivamente altos, tal discussão é vedada pelo RPAF/BA, além do fato de que referidas multas têm previsão legal no ordenamento do Estado da Bahia.

Pelo exposto, considerando a Improcedência da Infração 02 e mantida a Infração 01 na sua inteireza, consequentemente meu voto é no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário do Sujeito Passivo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232884.3007/16-8, lavrado contra ETERNIT S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$124.244,87**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de abril de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS