

**PROCESSO** - A. I. Nº 269369.0013/18-2  
**RECORRENTE** - VIEIRA & MALTA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0059-02/19  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS (EXTREMO SUL)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/02/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0313-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. O sujeito passivo não conseguiu trazer ao feito elementos consistentes que pudessem se opor ao levantamento realizado e os resultados apurados. As perdas eventualmente ocorridas deveriam ter o devido registro fiscal diante do fato de se tratar de levantamento quantitativo de mercadorias. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0059-02/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 269369.0013/18-2, lavrado em 26/09/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$50.671,50, em razão de quatro infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas a Infração 04, descrita a seguir.

...

*Infração 04. 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente de falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado, no valor de R\$ 35.863,52, para o exercício de 2016. Multa de 100%.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 21/03/2019 (fls. 142 a 158) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### **“VOTO**

*O presente lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de impugnação por parte da empresa autuada, ainda que parcial.*

*O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente aqueles contidos no artigo 142 do CTN e 39 do RPAF/99.*

*Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.*

*Inexistindo matéria preliminar a ser analisada, adentro no mérito da autuação.*

*Na infração 01, o deslinde da matéria, diz respeito apenas e tão somente a presença ou não do necessário elemento de prova.*

*A legislação, assim especifica a matéria, no artigo 31 da Lei 7.014/96:*

*“Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal”.*

*Já o RICMS/12 assim regula a matéria:*

*“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

II - o valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes cujo imposto seja apurado pelo regime de conta-corrente fiscal, cabendo a sua escrituração no quadro 'Crédito do Imposto - Outros Créditos' do Registro de Apuração do ICMS, no período em que ocorrer o recolhimento”.

*Ou seja: o contribuinte tem como líquido e certo a apropriação de crédito fiscal pelo recolhimento do imposto devido como antecipação parcial, a partir deste efetivo pagamento.*

*O sujeito passivo trouxe aos autos, em sua defesa, extrato de recolhimento no qual se percebe que no mês de março de 2016, efetuou o recolhimento das seguintes parcelas de ICMS a título de antecipação parcial: A primeira, em 11 de março de 2016, correspondente àquele mesmo mês, no valor de R\$ 1.416,25; a segunda, em 28 de março de 2016, referente ao mês de fevereiro de 2016, no total de R\$ 15.126,05; a última, em 31 de março de 2016, relativa ao mês de fevereiro de 2015, no valor de R\$ 22.564,32, sendo que R\$ 18.377,02, relativo a imposto, o que monta R\$34.919,32.*

*Considerando que o sujeito passivo escriturou no livro fiscal R\$35.919,32, e equívoco do autuante em não ter computado no mês o recolhimento de antecipação parcial de R\$1.416,25, resta devido o valor de R\$1.000,00, consoante apontado na peça de defesa. Infração parcialmente procedente.*

*Em relação à infração 02, a empresa autuada em sede defensiva listou diversos produtos incluídos na autuação, os quais entende submetidos à substituição tributária, isentos, com redução de base de cálculo, que reduziram a tributação quando das suas saídas do estabelecimento comercial.*

*O autuante, sem maiores justificativas, acolheu várias delas, e outras não, como passaremos a analisar:*

*Os produtos ANTI FERRUGEM SUPER LUB 300g, DESENGRIPANTE AC DELCO 300ml, LUBRIFICANTE SUPERLUB THREE BOND 300ml, ANTIFERRUGEM WD 40 SPRAY 300ml, e SILIBRIL 200ml, com efeito, estavam sujeitos à substituição tributária no período, inseridos no Anexo 01 ao RICMS/12, item 6.7.*

*BACON e COSTELA SUÍNA, por seu turno, estavam com substituição tributária prevista no item 11.31.1 Anexo 1 do RICMS/12, e não como indicado na defesa, no item 11.27, reservado para os produtos derivados do abate de gado bovino, ovino e bufalino.*

*PERU estava inserido no item 11.31.2, o qual previa a substituição tributária para “carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de aves”, até 31/05/2016, quando foi revogada tal disposição através do Decreto 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16. A partir desta data, a tributação passou a ser normal.*

*Como as ocorrências ocorreram após esta data, fica tal item mantido no lançamento.*

*BALDE CONCRETO (produto destinado a construção), por sua vez não estava inserido no item 8.14 do Anexo 1 do RICMS/12, diante de não se caracterizar como “artefatos de higiene/toucador de plástico, para uso na construção), não havendo previsão de substituição tributária.*

*A TORTA ESPECIAL, produto derivado do trigo, se tratando de bolo recheado e confeitado, tem a substituição tributária prevista no item no item 11.18 do Anexo 1 do RICMS/12 (Bolos, inclusive de especiarias).*

*SALGADINHO TORCIDA PIMENTA 80G, consta no item 11.8 do Anexo 1 ao RICMS/12 como sujeito à substituição tributária, sendo as saídas sem tributação, vez que esta já se encerrou.*

*GRAFITE SPRAY COLA BRASIL 220ML, constante do item 8.4 do Anexo 1 ao RICMS/12, segundo a defesa, sendo, pois, submetido à substituição tributária, ao seu entender. Entretanto, no mencionado item, a descrição do produto é “Silicones em formas primárias, para uso na construção”, característica que não é do grafite definido como “fino bastão de grafita que serve para escrever, existente dentro dos lápis ou separado, ajustável às lapiseiras”, logo, com tributação normal. Assim, tal produto se submete a tributação normal.*

*Já os produtos INSETICIDA K-OTHERINE SC25 30ML, CARRAPATICIDA BUTOX 20ML, CREOLINA PEARSON 50ML, PULFO INSETICIDA 100G, MATA BICHEIRA AERO FORT SV 500ML, MATA BICHEIRA LEPECID AEROSOL 475ML, BARRAGE CARRAPATICIDA/MOSQUICIDA 20ML, MATA BICHEIRA PRATA INDUBRAS 200ML, CREOLINA PEARSON GRAND PRIX 500ML e TANICID INDUBRAS 200GR, efetivamente se enquadram na hipótese prevista no termos do Convênio ICMS 100/97, absorvido pelo RICMS/12, artigo 264, inciso I, cuja isenção foi prorrogada pelo Convênio ICMS 133/17, pelo fato de se caracterizarem como “inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasitocidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa” de que nos fala tal Convênio ICMS.*

*A GRAVIOLA é fruta, e por consequência, isenta da incidência do imposto, nos termos do Convênio ICMS 44/75, se caracterizando como “fruta fresca nacional”.*

*BIBLIA LEITURA DIÁRIA é livro, e em tal condição, goza de imunidade constitucional do ICMS, nos termos do*

artigo 150, inciso VI alínea “d”, da Carta Magna absorvido pelo artigo 3º, inciso I, da Lei 7.014/96.

O produto *ARROZ TIO JOAO COZ ITALIANA VARIEDADES MUND 1K*, sendo ele, isento do ICMS, nos termos do artigo 265, inciso II, alínea “c”, do RICMS/12.

Já o *CHARQUE KG E CHARQUE JERKED BEEF KG*, possuiriam benefício para redução de base de cálculo de 12%, conforme legislação vigente (artigo 268, inciso LI do RICMS/12), e sendo assim, se apresenta como indevida a cobrança nesta infração.

Quanto aos pescados, como dito na informação fiscal, foram produtos isentos até 31/05/2016, quando o artigo 265, inciso II, alínea “e” do RICMS/12 foi revogado pelo Decreto 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16. Lançamentos anteriores a esta data devem ser expurgados do lançamento.

O contribuinte autuado invoca a substituição tributária para *CAPACETES* incluído no item 1.13 do Anexo 1 do RICMS/12, (capacetes e artefatos de uso semelhante, de proteção, para uso em motocicletas, incluídos ciclomotores), no que está correto.

Observe que em sua sucinta informação fiscal, o autuante sem qualquer questionamento, acolheu as planilhas elaboradas pela defesa, trazendo argumentos relativos a produtos que sequer foram questionados (calçados, iogurte, margarina e vinagre), a qual apresenta alguns equívocos, consoante indicado acima, tornando necessário o devido ajuste, a fim de adequá-la à legislação, com a correta tributação de cada produto.

Assim, refeitos os cálculos, com a exclusão no lançamento dos produtos pescados, bíblia, capacetes, charque, mata bicheiras, inseticidas, carrapaticida, creolina, lubrificante, salgadinho, arroz, jerked beef, graviola, bacon, torta especial e costela suína, julgo a infração procedente em parte, no montante de R\$6.539,70, na forma abaixo demonstrada:

**2016 IMPOSTO DEVIDO**

JANEIRO	R\$ 3.616,40
FEVEREIRO	R\$ 462,93
MARÇO	R\$ 312,08
ABRIL	R\$ 251,59
MAIO	R\$ 383,10
JUNHO	R\$ 292,80
JULHO	R\$ 317,17
AGOSTO	R\$ 96,41
SETEMBRO	R\$ 106,63
OUTUBRO	R\$ 157,22
NOVEMBRO	R\$ 279,02
DEZEMBRO	R\$ 264,35
TOTAL	R\$ 6.539,70

Na infração 03, que versa acerca de recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota nas saídas devidamente escrituradas, a empresa autuada traz listagem de operações e produtos que entende corretas, tendo o autuante analisado cada um de per si.

Dai, da mesma forma, passo a analisar cada um:

*CORANTE TINTOL GUARANY AZUL MARINHO*, cuja substituição tributária está prevista no item 16.2 do Anexo 1 ao RICMS/12, vez se referir a (Xadrez e pós assemelhados, exceto pigmentos à base de dióxido de titânio classificados no código).

O *PAPEL FOTOGRÁFICO*, se encontra inserido no item 12.11 do Anexo 1 ao RICMS/12, sendo, pois, sujeito à substituição tributária (Papel fotográfico, exceto: os papéis fotográficos emulsionados com haleto de prata tipo brilhante, matte ou lustre, em rolo e, com largura igual ou superior a 102 mm e comprimento igual ou inferior a 350 m, os papéis fotográficos emulsionados com haleto de prata tipo brilhante ou fosco, em folha e com largura igual ou superior a 152 mm e comprimento igual ou inferior a 307 mm, papel de qualidade fotográfica com tecnologia “Thermoautochrome”, que submetido a um processo de aquecimento seja capaz de formar imagens por reação química e combinação das camadas cyan).

*ÓLEO LUBRIFICANTE MOBIL SUPER 3000 XI 5W-40 SINTÉTICO*, se encontra no item 6.7 do Anexo 1 ao RICMS/12 (Óleos lubrificantes derivados de petróleo), sujeito, pois, à substituição tributária.

Os inseticidas inseridos no Convênio ICMS 100/97: *INSETICIDA K-OTHRINE CS25 30ML*, *CARRAPATICIDA BUTOX 20 ML*, *CREOLINA PEARSON 50ML*, *PULFO INSETICIDA 100G*, *MATA BICHEIRA LEPECID AEROSOL 475ML*, *MATA BICHEIRA AERO FORT SV 500ML*, *MATA BICHEIRA PRATA INDUBRAS 200ML*, *CREOLINA PEARSON GRAND PRIX 500ML* e *TANICID INDUBRAS 200GR*, como isentos do imposto, já foram analisados na infração anterior.

O mesmo ocorre com a Bíblia, já vista como livro, pescados e salgadinhos, capacetes, igualmente analisados na infração 02.

*Os produtos MILHO PIPOCA IMPORTADO COLIBRI 500GR, MILHARINA QUAKER 500GR e KIMILHO YOKI FLOCAO 500GR, por sua vez, seriam produtos beneficiados com redução de base de cálculo para carga equivalente a 7%, na forma prevista no artigo 16, inciso I, alínea "a" do RICMS/12, daí por que no levantamento, quando não havia tributação foi calculada a alíquota de 7%, ao passo que quando havia tributação de 7%, foi zerado o valor da diferença.*

*Beneficiada com isenção, a CARTELA DE OVOS DE 12 UNIDADES, tem este tratamento tributário, na forma preconizada no artigo 264, inciso III, alíneas "a", do RICMS/12, que absorveu a regra contida no Convênio ICMS 44/75.*

*O PROTETOR CAREFREE BRISA NAT FRESH ABAS, se caracteriza como absorvente externo, sendo estando a mesma sujeito a substituição tributária, no item 9.23 do Anexo 1 do RICMS/12 (absorventes higiênicos externos), sendo premente a sua exclusão do lançamento.*

*Deve ser excluído do lançamento o produto PATIM FREIO DIANT/TRAS TITAN 125/150, por estar sujeito a substituição tributária, vez que no item 1.76 do Anexo 1 do RICMS/12 (Partes e acessórios de motocicletas, incluídos os ciclomotores).*

*Quanto aos kits de lanches, a própria empresa reconhece a tributação equivocada, e afirma ter regularizado a situação frente a tributação dos mesmos. Entretanto, se tratando de refeição, ainda que composta eventualmente de produtos não sujeitos à tributação, ele é sim, tributado, e deve ser mantido no lançamento.*

*Foram excluídos do demonstrativo confeccionado pelo autuante os produtos: corante, carrapaticida, creolina, pescados no período em que isentos estavam, papel fotográfico, cartela de ovos, bíblia, salgadinho, protetor íntimo, capacete, mata bicheira e arroz, sendo ajustados os valores lançados para a milharina e Kimilho.*

*Assim, a infração é julgada procedente em parte, no valor de R\$3.128,45, de acordo com o demonstrativo abaixo:*

**2016 IMPOSTO DEVIDO**

JANEIRO	R\$ 160,76
FEVEREIRO	R\$ 241,96
MARÇO	R\$ 14,20
ABRIL	R\$ 502,42
MAIO	R\$ 464,68
JUNHO	R\$ 179,59
JULHO	R\$ 246,94
AGOSTO	R\$ 173,49
SETEMBRO	R\$ 417,60
OUTUBRO	R\$ 115,08
NOVEMBRO	R\$ 226,31
DEZEMBRO	R\$ 385,42
TOTAL DA INFRAÇÃO	R\$ 3.128,45

*Por fim, a infração 04 diz respeito à realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em relação ao qual algumas considerações entendo necessárias:*

*O exame em questão demanda sobretudo, apenas e tão somente, análise de questão material, vez se tratar de análise eminentemente fática, e consequentemente, necessita da prova.*

*Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques estar previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se 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 de saídas de mercadorias 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, pode ser resumido em 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, podemos 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.*

*No presente caso, estamos diante de simples omissão de saídas, e indica o autuante que esta situação ocorreu para diversos produtos no exercício de 2016.*

*A sistemática utilizada pela Secretaria da Fazenda, para a realização de levantamentos quantitativos, aponta a existência de omissões apuradas, a título de saídas. Tal procedimento, decorre da determinação contida na Portaria 445/98, ao abordar tal situação, assim determinando:*

*“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:*

*I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento (RICMS/97, art. 60, II, “a”);*

*II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%);*

*III - no caso de omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas a tributação, deve ser aplicada a multa de 1 UPF-BA por descumprimento de obrigação acessória (RICMS/97, art. 915, XXII)”.*

*Ou seja: a omissão de saídas, como constatado no presente caso, não se presume, se constata, o que afasta, reitero, qualquer insinuação de arbitramento ou presunção, do feito, nesta hipótese.*

*No caso das omissões apuradas pelo levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como o próprio nome diz se circunscreve às quantidades, não se podendo precisar para onde foram as mercadorias tidas como omitidas: se para outros Estados, para contribuintes deste Estado, sequer precisar a quem foram vendidas. Daí a legislação estipular que as omissões são todas tributadas à alíquota interna.*

*Quanto ao argumento de terem ocorrido perdas e quebras nos estoques, embora reconheça não ter emitido qualquer documento fiscal para registro das mesmas, necessário se fazer algumas rápidas observações. A primeira delas é a de que para aquelas empresas sujeitas a tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real, caso da autuada, é obrigatória a manutenção de controle dos estoques, em relação à quantidade e valor, da movimentação e avaliação dos inventários, pois estas refletem diretamente na determinação do lucro líquido do exercício, base para a tributação daquele imposto, além de afetar os resultados gerenciais que, acabam por refletir diretamente na análise do desempenho da empresa.*

*Indispensável, pois, se torna o registro permanente dos estoques, integrado e coordenado com a contabilidade. Seus saldos, depois de feitos ajustamentos decorrentes do confronto com a contagem física, serão transpostos anualmente para o Livro Registro de Inventário.*

*Todas as empresas deverão ao menos uma vez por ano, no final de cada ano civil, levantar o inventário físico das mercadorias constantes em seus estoques para cruzamento dos saldos físicos com os registrados na contabilidade, o chamado inventário periódico. Também deverá ser levantado e ajustado o inventário nas situações de encerramento do período de apuração do IRPJ e em caso de ocorrência de eventos especiais, tais como incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.*

*De forma opcional, as empresas também podem adotar um sistema de “inventário rotativo”, onde os estoques são inventariados em períodos menores, sendo as divergências contabilizadas em espaço de tempo também menores, e assim, uma vez verificadas discrepâncias ou divergências entre o estoque físico e o registrado na contabilidade, a empresa deverá regularizar a diferença mediante registro a débito ou a crédito na conta de “Estoques”, no grupo “Ativo Circulante” do Balanço Patrimonial, caso sejam apuradas faltas ou sobras respectivamente, e essa regularização deverá ser levada a efeito na medida em que forem sendo constatadas as ocorrências.*

*Na legislação do Imposto de Renda inexistente regra específica sobre como deve ser realizada a comprovação das quebras ou perdas normais de estoques pelas empresas, porém, se apresenta como razoável que tais perdas sejam devidamente comprovadas através de alguma forma idônea e plausível, sendo que na prática, a fiscalização da Receita Federal exige que as perdas sejam razoáveis e normais para o ramo de atividade do contribuinte. A razoabilidade e a normalidade devem ser tratadas caso a caso, levando-se em consideração a natureza do produto, das características do processo de fabricação e de outras circunstâncias pertinentes ao caso concreto, sem que seja necessária previa comunicação ao Fisco do percentual utilizado como limite de perda normal.*

*Além do critério da razoabilidade, as perdas para serem dedutíveis devem ocorrer durante o processo de*

*fabricação, transporte ou manuseio, sendo obrigação do contribuinte comprovar a natureza e o montante das mesmas através de documentos hábeis que contenham a descrição dos fatos que originaram a quebra ou a perda e o seu montante, que deve incluir ainda o valor dos créditos do ICMS, IPI, COFINS e PIS/PASEP que serão objeto de estorno na escrita fiscal do contribuinte, conforme o caso e a legislação de cada tributo.*

*Portanto, ocorrendo divergências entre as quantidades constantes nos registros contábeis e no relatório de contagem física, faz-se necessário, após investigações cabíveis, a contabilização desse fato, que terá efeitos fiscais, já que se não decorrer da constatação de perda ou quebra nos termos expostos, a dedutibilidade dos valores correspondentes poderá ser contestada pelo Fisco.*

*E esta não é somente um dever imposto pela legislação Federal. Estados como São Paulo, através do Decreto 61.720/15, com vigência a partir de 01/01/2016, ao regulamentar a obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal, acrescentou o inciso VI no artigo 125 do Regulamento do ICMS (RICMS/SP), a obrigação dos contribuintes emitirem Nota Fiscal de saída nos casos em que a mercadoria que entrou no estabelecimento, para industrialização ou comercialização, vier a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio; ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento; utilizada ou consumida no próprio estabelecimento.*

*Quando da emissão de tal documento fiscal, o contribuinte deverá observar todas as regras comuns para preenchimento dispostas no artigo 127 do RICMS/SP e utilizar, no campo “Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP”, o código 5.927 “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, devendo ser emitida sem destaque do valor do imposto, cabendo, ainda, estornar eventual crédito do imposto tomado por ocasião da entrada.*

*Da mesma maneira, na contabilidade, existe a chamada “Provisão para ajuste ao valor de mercado”, que vem a se constituir em conta redutora da conta Estoques (no Ativo Circulante), possuindo a finalidade de eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não é recuperável, prevendo, inclusive, eventuais perdas resultantes de estragos, deterioração, obsolescência, redução nos preços de venda ou de reposição do estoque, sendo tal provisão constituída estribada no Princípio de Avaliação de Estoque, que é assim determinado: custo ou mercado, o menor.*

*De acordo com esse princípio, as perdas devem ser reconhecidas no resultado do exercício em que ocorreram e não no exercício em que a mercadoria (produto) é vendida, reposta ou transformada em sucata, sendo que a constituição desta provisão gera um lançamento a crédito nessa conta e a contrapartida é lançada na demonstração de resultado (DRE), no grupo das Despesas Operacionais.*

*Fato é que, em função de tais colocações, as perdas ocorridas e contabilizadas pela empresa, deveriam ter não somente o lançamento contábil, mas também ser fiscalmente lançadas, a fim de que os estoques existentes na empresa espelhassem com fidedignidade as quantidades existentes ao final do período de apuração, sendo importante se registrar que as quantidades e valores inventariados são apurados e informados pelo sujeito passivo, sem qualquer participação do Fisco, que apenas e tão somente a partir dos dados ali indicados efetua o levantamento pertinente.*

*Os alegados erros, constantes da defesa, da mesma forma, não justificam as diferenças apuradas, sequer possuem o condão de elidir a infração, vez ausente o essencial elemento de prova que pudesse se contrapor de maneira consistente à acusação fiscal.*

*Desta maneira, como não vieram os elementos de prova entendidos como necessárias para a desconstituição da infração, atribuição da autuada, única responsável pela emissão dos documentos fiscais e suas respectivas escriturações nos livros próprios, isso faz com que se mantenha a autuação tal como lançada nesta infração.*

*Diante de tais razões, o lançamento é julgado procedente em parte, de acordo com a seguinte demonstração:*

Infração 01	R\$1.000,00
Infração 02	R\$6.539,70
Infração 03	R\$3.128,45
Infração 04	R\$35.863,52
TOTAL	R\$46.531,67.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 169 a 176, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Alega que os demonstrativos apresentados pelo Autuante não permitem conhecer o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, pois trazem tão-somente os itens para os quais o auditor fiscal diz que apurou omissão de saídas. Explica que, para que a autuada possa contestar a infração, e até mesmo os Conselheiros possam analisar a materialidade da acusação, seria necessário que fosse apresentado o demonstrativo quantitativo por espécie de mercadorias, englobando a totalidade dos itens de mercadorias analisados pelo auditor, indicando, neste

demonstrativo, as quantidades apuradas para o estoque inicial, as entradas, as saídas, o estoque final apurado pela auditoria e o estoque final apresentado pela autuada, para todos os itens de mercadorias.

Ensina que, como subsídios ao demonstrativo indicado no parágrafo anterior, o auditor fiscal deveria apresentar, no mínimo: a) relatório de itens de mercadorias por quantitativo de entrada, indicando os documentos fiscais de entradas; b) relatório de itens de mercadorias por quantitativo de saídas, indicando os documentos fiscais de saídas; e c) relatórios de apurações do preço médio de cada mercadoria, para fins de apuração de base de cálculo da omissão de entrada e da omissão de saída.

Assegura que os demonstrativos apresentados não permitem analisar a aplicação do teor da Portaria nº 445, de 1998 que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Especialmente a aplicação do inciso III, do art. 3º, da referida Portaria, cujo teor transcreve.

Cita, como exemplo, o produto queijo, que, muitas vezes, as sobras de um item são comercializadas como “pontas de queijo” (outro item), porém, referem-se a um mesmo queijo. Explica que, nesse exemplo, encontrar-se-á omissão de entrada de um item e omissão de saída do outro item, o que, pela orientação do inciso III do art. 3º, da Portaria nº 445, de 1998, seria hipótese de “fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.

Conclui, portanto, que os demonstrativos apresentados são insuficientes para demonstrar a ocorrência da infração. Também os são para o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa. Nesse sentido, destaca que o teor do art. 46 do RPAF é taxativo ao dispor que o Fisco fornecerá cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados.

Nestes termos, requer a reforma do Acórdão em referência para declarar a nulidade da infração 04, por não ser possível conhecer com segurança, o montante do débito tributário, aplicando-se o disposto no § 1º do art. 18 do RPAF.

Nesses termos, pede deferimento.

## VOTO

A Infração 04, única objeto do Recurso Voluntário, descreveu a conduta infratora como “*Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente de falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado, ...*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que os demonstrativos apresentados pelo Autuante não permitem conhecer o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, pois trazem tão somente os itens para os quais o auditor fiscal diz que apurou omissão de saídas, sem apresentar o levantamento relativo à totalidade dos itens de mercadorias analisados, inclusive aqueles outros para os quais se apurou omissão de entradas.

Examinando os autos, é possível notar que o levantamento fiscal relativo à Infração 04 apresenta vários demonstrativos auxiliares, impressos e em mídia, às folhas 31/50. A análise desses demonstrativos revela que o montante exigido decorre da multiplicação das quantidades omitidas pelos preços unitários de cada mercadoria inventariada, conforme relatório “*Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista de omissões*”, às folhas 32/35. Este mesmo relatório indica que, sobre os valores apurados (após eventuais reduções de base de cálculo), foi aplicada a alíquota pertinente, calculando-se o imposto devido.

A explicitação, por sua vez, da metodologia adotada para apuração das omissões se encontra detalhada no relatório “*Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista geral de omissões*”, acostado ao CD, à folha 50. Lá se encontram detalhados

todos os elementos do cálculo, tais como quantidade de estoques inicial e final, e de entradas e saídas no período inventariado.

A relação anilítica de todas as notas fiscais de entrada e de saída, consideradas para fazer a movimentação dos estoques, encontra-se detalhada nos relatórios “*Omiss. saída apurada em levant. quant. de estoques – Lista de notas fiscais de entrada*” e “*Omiss. saída apurada em levant. quant. de estoques – Lista de notas fiscais de saída*”, acostados ao CD, à folha 50, e impressos parcialmente, às folhas 36/43.

Como se depreende da leitura acima, o presente PAF se encontra devidamente instruído, com os demonstrativos pertinentes, os quais indicam, adequadamente, todos os elementos necessários para dar conhecimento da metodologia de trabalho adotada pela fiscalização, não havendo de se cogitar de nulidade.

É verdade que não foram anexados os demonstrativos de débito pertinentes às movimentações de itens que resultaram em “omissões de entradas”, a despeito da referência expressa a esse fato, na descrição da conduta. Tal aspecto, todavia, não invalida o lançamento, pois este se limitou aos itens objeto da presente exigência, qual seja, “omissões de saídas”.

Rejeito, portanto, a alegação de nulidade suscitada.

Quanto à alegação de que as “sobras” do produto queijo (comercializadas como “pontas de queijo”) justificariam a omissão de saídas apuradas, faz-se necessário que o Sujeito Passivo seja mais específico em suas razões recursais, indicando os códigos dos itens que pretende ver agregados, com vistas a possibilitar a perfeita avaliação por parte deste colegiado, viabilizando a determinação de eventual diligência. Como não se desincumbiu do seu ônus processual, entendo que restou caracterizada a presente infração.

Assim, tenho como Procedente a Infração 04, não merecendo reparo a decisão de piso neste ponto.

Caso o Sujeito Passivo venha a obter provas que justifiquem, total ou parcialmente, as omissões apontadas, pode provocar a PGE, com vistas a que aquele órgão venha a exercer o controle da legalidade.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269369.0013/18-2, lavrado contra **VIEIRA & MALTA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$46.531,67**, acrescido das multas de 60% sobre R\$10.668,15 e 100% sobre R\$35.863,52, previstas no art. 42, incisos II, “a”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores reconhecidos e recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS