

A. I. N° - 206973.0016/20-8  
AUTUADO - VEDACIT DO NORDESTE S/A  
AUTUANTE - IVANA MARIA MELO BARBOSA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/07/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0119-02/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES EM EXERCÍCIO FECHADO. OMISSÃO DE SAÍDAS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS EM REGIME DE CONTA CORRENTE FISCAL. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Sem protestar quanto às quantidades omitidas e valor da exação, as alegações defensivas de mérito são que as omissões decorrem de reclassificação das mercadorias por: **a)** “Retirada de Estoques” que, destinadas a uso ou consumo do estabelecimento, mas sem a necessária emissão da correspondente nota fiscal, cujo valor corresponde à parte reconhecida da autuação; **b)** Agrupamento de produtos para formação de “kits” sob título de “Material Debitado em Ordem de Serviço”, não considerado pela Autoridade Fiscal autuante. A reclassificação para formação de “kits” tem regras e previsão legal não atendidas pelo contribuinte autuado (Conv. s/nº de 15 de dezembro de 1970; arts. 221 e 247 do RICMS-BA/2012). Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 01/12/2020, para exigir o valor total histórico de R\$237.197,10, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - **04.05.02.** Falta de recolhimento o imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$183.844,50. Período: Exercício 2016. Enquadramento legal: Arts. 2º, I, 23-B, da Lei 7014/96, c/c art. 83, I, do RICMS-BA/2012 e art. 13, I, da Portaria 445/98. Multa: 100%, art. 42, III da Lei 7014/96.

Infração 02 - 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 emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$ 53.352,60. Período: Exercício 2016. Enquadramento legal: Arts. 8º, II e 23, II, da Lei 7014/96. Multa: 60%, art. 42, II, “e”, da Lei 7014/96.

O Impugnante apresenta defesa às fls. 19-37, nos termos a seguir sintetizados. Apesar de relatar os fatos e reproduzir os dispositivos legais tipificados no AI, citando o art. 142 do CTN, argui preliminar de nulidade alegando ausência dos requisitos fundamentais de validade do AI e cerceamento ao direito de defesa da Impugnante, isto porque indica a conduta prevista nos arts.

23 e 23-B, II e III, da Lei 7014/96, sem indicar expressamente em qual alínea a conduta praticada pela Impugnante estaria caracterizada.

Quanto ao mérito do AI, diz que a Impugnante jamais deixou de recolher o imposto exigido no AI e que a apuração de divergências em estoque se deu em razão, não da conduta da empresa, mas sim de um equívoco do procedimento de verificação fiscal ao não considerar os registros de movimentação, saída e classificação das mercadorias objeto de autuação.

Aduz que a justificativa para a omissão apurada se encontra no fato de que os “produtos supostamente omissos foram na verdade reclassificados como destinados a “*Retirada de Estoques (II)*” - o que neste caso ensejaria a emissão de nota fiscal uma vez que foram destinados a uso ou consumo da própria empresa – ou como “*Material Debitado em Ordem de Serviço (IM)*”, estes com saída registrada de forma completamente regular, conforme demonstrativos anexos (**doc. nº 04**)”. Quanto aos últimos, elucida que a diferença entre o numerário de entrada e o de saída se dá em virtude de agrupamento para venda, ou seja, cada item é registrado na entrada como unidade, porém para revenda, uma unidade corresponde a dois ou mais itens encerrados em caixas ou “kits”, conforme exemplo do produto “Bianco” que vende em caixas com 4 unidades de galões de 3,6 kg., que plota na Impugnação, restando, portanto, prejudicada a análise do fisco e, para tanto, pede que no julgamento seja observado o princípio da verdade material, conforme art. 2º do RPAF, reproduzido.

Seguindo, alega falta de subsunção dos fatos às infrações imputadas, o que contraria o princípio da legalidade e da tipicidade fechada e que por não ter havido falta de pagamento de ICMS a multa proposta não se aplicaria ao caso, mas sim a penalidade por descumprimento de obrigação acessória contida no art. 42, XIII-A, “m”, da Lei 7014/96.

Concluindo, pede: a) a procedência da Impugnação com o consequente cancelamento/arquivamento do PAF; b) cadastramento do advogado ANDRÉ MENSDES MOREIRA, OAB/SP 250.627, para fins de recebimento das intimações referentes ao AI.

A Autoridade Fiscal autuante presta Informação Fiscal às fls. 54-57. Contra a preliminar de nulidade, diz que a Autuada entendeu muito bem a acusação fiscal e exerceu o direito à ampla defesa ao apresentar seu argumento de mérito que passa a apreciar.

Nesse sentido, informa ter realizado o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias do exercício 2016, com base nas Notas Fiscais de Entradas, Saídas e livro Registro de Inventário 31/12/2015 e 31/12/2016, como registrados pela Autuada em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, como exposto e analiticamente demonstrado às fls. 5 a 11/v (AUDITORIA DE ESOQUES – EXERCÍCIO FECHADO).

Aduz que no curso da ação fiscal preposto do sujeito passivo informou sobre as mercadorias que deveriam ser reclassificadas dado se tratarem de mesma mercadoria, mesma unidade e quantidade, conforme registradas na coluna “Reclassifi/Códigos”, do demonstrativo suporte da autuação (fls. 06-11), mas, na Impugnação a Autuada justifica que as omissões apuradas decorrem de movimentações internas das mercadorias a título de “*Retiradas de Estoques (II)*” e “*Material debitado em Ordem de Serviço (IM)*”, destinadas ao uso e consumo da própria empresa. Contudo, diz, para tal situação a legislação exige a baixa do estoque e seu correspondente crédito fiscal, o que a empresa autuada não fez, e que o Impugnante confirma na Defesa.

Quanto à formação de “Kits”, relata existência de duas situações: 1) Na formação de “kits” a legislação prevê a baixa e consequente entrada no estoque emissão de Nota Fiscal com os CFOP’s 5926 e 1926, o que a Autuada não fez; 2) Depois, informa não ter deparado nenhuma situação referente às mercadorias relacionadas no demonstrativo suporte de fl. 05-11/v, nem o Impugnante trouxe caso relacionado à ação fiscal, e que o exemplo apresentado pelo Impugnante às 24 é uma movimentação interna sem valor fiscal.

Concluindo, diz que embora tentando justificar as diferenças, a Autuada “declara expressamente o cometimento da transgressão que levou à apuração das omissões: consumo das mercadorias

que adquiriu para comercializar, com utilização do crédito fiscal, sem baixa-las do estoque com Nota Fiscal de saída e/ou estorno do correspondente crédito fiscal”.

Concluindo, mantém o AI na íntegra.

À fl. 60 consta petição do sujeito passivo informando que, do valor autuado (R\$237.197,10) reconheceu devido e recolheu R\$153.069,32 (fls. 60-63).

Presente na sessão de julgamento, a representante legal do sujeito passivo, Dra. Joice Aguiar, OAB/SP 439.853, ressaltando a conformidade do relatório, ratificou os argumentos defensivos relativos aos erros que cometeu nos registros fiscais e relativos a reclassificação na movimentação interna das mercadorias objeto da autuação e que motivaram as omissões constatadas. Afirma que o valor reconhecido e recolhido se refere ao uso e consumo de mercadorias sem o pertinente registro fiscal e o demais impugnado se refere à formação dos “kits” não considerados pela Autoridade Fiscal autuante.

## VOTO

Conforme acima relatado, acusando cometimento de duas infrações à legislação do ICMS, o processo em juízo administrativo veicula lançamento de ICMS e sanção tributária acusando falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada por levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2016), sendo a primeira, relativa a mercadorias sob tributação normal e a segunda, relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 16 e 17, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 05-11-v e CD de fl. 13); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Portanto, sem fundamento fático ou jurídico a nulidade suscitada, até porque a Impugnação e demais documentos autuados denotam que o Impugnante compreendeu a acusação fiscal de modo pleno e, como se verá, sem objetivamente protestar os dados extraídos de sua própria escrituração fiscal, exerceu seu direito de defesa explicando, quanto ao mérito do caso, a razão das omissões verificadas no regular procedimento fiscal, inclusive reconhecendo como devido cerca de 48% do valor histórico autuado, o que esvazia o conteúdo e sentido da preliminar arguida. Rejeito-a, então.

Ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

De logo, cabe frisar que o procedimento do qual resultou a exação fiscal, deu-se mediante regular aplicação de roteiros de fiscalização tendo por base os arquivos eletrônicos informados pelo

sujeito passivo, contendo os registros de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, bem como nas suas NF-es de entradas e saídas, integrantes da base de dados da SEFAZ.

A auditoria foi efetuada através do Sistema Integrado de Fiscalização – SIAF, ferramenta fiscal que não modifica os dados da movimentação empresarial registrada pelo contribuinte no Sistema Público de Escrituração Digital (fiscal e contábil) - SPED, cuja cópia transmite aos entes tributantes. Frise-se que tal sistema é o único legalmente permitido, cuja validade jurídica prova a favor e em contra do contribuinte.

Superada a apreciação preliminar, a alegação defensiva de mérito da autuação restringe-se a dizer que as omissões decorrem de reclassificações de mercadorias: a) “Retiradas de Estoque” que ensejaria emissão de nota fiscal não feita; b) “Material Debitado em Ordem de Serviço” para formação de “kits”.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal autuante rechaça o argumento defensivo dizendo que: a) para a “Retirada de Estoque”, o Impugnante confessa a não emissão do indispensável e correspondente documento fiscal; b) para a formação de “kits” a legislação prevê emissão de documentos fiscais usando os CFOP’s 5.926 e 1.926 e que não há registro disso na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Pois bem, para os casos de KIT’s (alegação de comprar itens em separado e revende-los em KIT, ou vice-versa), comumente conhecido como agregação ou desagregação de KIT, a legislação tributária – mais especificamente, o Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970 (arts. 5º, 72, § 1º, com nota explicativa a respeito e os arts. 221 e 247, do RICMS-BA/2012) prevê adequação via CFOPs 1926 e 5926. Ou seja, assim controlando o estoque com emissão de NF: Com o CFOP 5926 para saídas de itens que irão compor o KIT e, concomitantemente, emitindo NF de entrada utilizando o CFOP 1926 para o novo item formado – KIT, não há que se apresentar diferenças na movimentação comercial dos itens que compõem o KIT.

Eis a normativa citada:

#### **CONVÊNIO S/Nº, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1970**

**Art. 5º** O Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP e o Código de Situação Tributária - CST, constantes de anexos deste Convênio, serão interpretados de acordo com as Normas Explicativas, também apensas, e visam aglutinar em grupos homogêneos nos documentos e livros fiscais, nas guias de informação e em todas as análises de dados, as operações e prestações realizadas pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

...

**Art. 72.** *O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas, à produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias.*

**§ 1º** *Os lançamentos serão feitos operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de mercadorias.*

...

#### **NOTA EXPLICATIVA**

#### **CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E DE PRESTAÇÕES**

#### **DAS ENTRADAS DE MERCADORIAS E BENS E DA AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS**

...

**1.926** - *Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação*

*Classificam-se neste código os registros efetuados a título de reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação.*

...

#### **DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS, BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

...

5.926 - Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação

Classificam-se neste código os registros efetuados a título de reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação.

## RICMS-BA/2012

Art. 221. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque poderá ser escriturado com as seguintes simplificações (Ajustes SINIEF 02/72):

I - lançamento de totais diários na coluna “Produção - No Próprio Estabelecimento”, sob o título “Entradas”;

II - lançamento de totais diários na coluna “Produção - No Próprio Estabelecimento”, sob o título “Saídas”, em se tratando de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na remessa do almoxarifado ao setor de fabricação, para industrialização no próprio estabelecimento;

III - nos casos previstos nos incisos I e II do caput, com exceção da coluna “Data”, dispensa da escrituração das colunas sob os títulos “Documento” e “Lançamento”, bem como das colunas “Valor” sob os títulos “Entradas” e “Saídas”;

IV - lançamento do saldo na coluna “Estoque” uma só vez, no final dos lançamentos do dia, ao invés de após cada lançamento de entrada ou de saída;

V - agrupamento, numa só folha, de mercadorias com pequena expressão na composição do produto final, tanto em termos físicos quanto em valor, desde que se enquadrem no mesmo código da Tabela de Incidência do IPI.

§ 1º Os estabelecimentos atacadistas não equiparados a industriais ficam dispensados da escrituração do quadro “Classificação Fiscal”, das colunas “Valor” sob os títulos “Entradas” e “Saídas”, e da coluna “IPI”, sob o título “Saídas”. § 2º Os estabelecimentos industriais ou os a eles equiparados pela legislação do IPI e os atacadistas que possuírem controles quantitativos de mercadorias que permitam perfeita apuração dos estoques permanentes poderão optar pela utilização daqueles controles, em substituição ao livro de que trata este artigo, observado o seguinte:

I - a opção será comunicada, por escrito, à Superintendência da Receita Federal da sua circunscrição e à repartição local da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, devendo ser anexados à comunicação os modelos dos formulários adotados;

II - no modelo, poderão ser acrescentadas as colunas “Valor” e “IPI”, tanto na entrada quanto na saída de mercadorias, na medida em que tiverem por finalidade a obtenção de dados para a declaração de informações do IPI;

III - os controles substitutivos serão exibidos ao fisco, federal ou estadual, sempre que solicitados;

IV - será dispensada a prévia autenticação do fisco, no tocante aos formulários adotados em substituição ao Registro de Controle da Produção e do Estoque;

V - será mantida, sempre atualizada, uma ficha-índice ou equivalente.”.

...

Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

...

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.

Ademais, a legislação para tanto (inclusive, com orientação do Guia Prático da EFD), prevê o Registro 0220 da EFD para o contribuinte unificar a codificação da mercadoria adotando a mesma codificação para a entrada e saída com vistas a não distorcer a informação fiscal da EFD.

Ora, a contagem física de estoques de mercadorias obedeceu a legislação e seguiu a orientação da Portaria 445/98 (Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final) para aplicação de um regular roteiro de auditoria identificando, detalhadamente, por mercadoria, o movimento empresarial de entrada e saída que constatou as diferenças autuadas, cujas quantidades e valores não foram sequer objetivamente contrastados.

Observa-se que, por se constituir em pura e simples equação matemática considerando itens de mesma grandeza, cujos registros e eventuais câmbios internos na identificação dos itens são

estrita e previamente normatizados em específica legislação, no roteiro e método de auditoria aplicado, se a realidade encontrada do estoque final não estiver condizente com o estoque inventariado, como nesse caso, tem-se, sem se deixar lugar a dúvida, omissão de saídas de mercadorias.

Por óbvio, atendendo à legislação, as quantidades de cada mercadoria devem constar nos registros fiscais de forma clara e precisa (livros e NFS), e a legislação não admite levantamentos físicos paralelos sem amparo legal para justificar diferenças apuradas, quando a apuração se dá seguindo critérios aos quais o contribuinte deve obrigatoriamente cumprir.

Por outro lado, para provê-los de valor jurídico, qualquer documento de uso interno do contribuinte há que estar registrado no Livro Registro de Controle da Produção de Estoque obrigatório para o contribuinte autuado (RICMS-BA: Arts. 221 e 247) e que contido na EFD, como diferente não poderia ser, foi considerado no procedimento fiscal que apurou o crédito tributário em discussão, o qual tenho por subsistente em face das provas autuadas.

Quanto às intimações acerca do PAF observo que devem atender às regras regulamentares a respeito, mas nada impede que cópia também seja endereçada ao patrono do sujeito passivo, como peticionado na Impugnação.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.0016/20-8**, lavrado contra **VEDACIT DO NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$237.197,10**, acrescido da multa de 100% sobre R\$183.844,50, prevista no inciso III e 60% sobre R\$53.352,60, prevista no inciso II, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, homologando-se os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2021

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR