

**PROCESSO** - A. I. Nº 207098.0003/14-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CREMER S.A.  
**RECORRIDOS** - CREMER S.A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0256-03/20-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/04/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.JF Nº 0081-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Os argumentos e documentos apresentados junto com a defesa não são suficientes para provar que quantidades de mercadorias foram computadas em duplicidade no estoque final e no exercício posterior. Lançamento tributário parcialmente subsistente em relação ao exercício de 2009 e nulo em relação ao exercício 2010. Infração caracterizada. Mantida a Decisão. **b)** MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Lançamento tributário parcialmente subsistente em relação ao exercício de 2009 e nulo em relação ao exercício 2010. Mantida a Decisão. Não acolhido o pedido de cancelamento ou redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida pela 3ª JJF que desonerou em parte as infrações 1 e 2, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo às mesmas infrações julgadas procedentes em parte, com base no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 25/09/2014, exige ICMS no valor de R\$ 123.484,02 em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 01- 04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2009 e 2010, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis - R\$ 99.274,92, acrescido das multas de 70% e 100%.

**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 a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios fechados de 2009 e 2010 - R\$ 24.209,10, acrescido da multa de 60%.

Na decisão proferida pela 3ª JJF (fls. 1350 a 1369) foi fundamentado que:

*Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade arguida pelo autuado, mesmo de forma difusa ao aduzir que somente em casos excepcionais é permitida a aferição indireta, uma vez que o Auto de Infração além de preencher todas as formalidades legais, indica e circunstância pormenorizadamente a legislação infringida não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Consigno que, o método de apuração mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado aplicado tem como suporte exclusivamente o confronto das movimentações dos estoques do estabelecimento autuado através de suas documentações e registros fiscais discriminados individualizadamente e é previsto*

legalmente, sendo disciplinado pela Portaria 445/96. Portanto, não se encontram os motivos elencados na legislação de regência, precipuamente os elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração. Por isso, entendo superada a preliminar de nulidade suscitada.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF-BA/99, considerando que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista das provas já constantes nos autos, bem como, as diversas intervenções ao longo do PAF, tanto do Autuantes em suas informações prestadas, como do Impugnante carregaram aos autos os elementos suficientes para a decisão da lide.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios fechados de 2009 e 2010, sendo exigido o imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados - Infração 01 e a falta de retenção e o consequente recolhimento do imposto na condição de contribuinte substituto das omissões de saídas apuradas relativas às mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária - Infração 02.

Constato que a exigência do imposto em relação às omissões de saídas apuradas tem lastro na alínea "a", do inciso II, do art. 60, do RICMS-BA/97, e o levantamento fiscal elaborado pelo autuante com todas suas planilhas e demonstrativos foram entregues ao autuado, conforme recibo colacionado à fl. 12.

Convém salientar que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, como o realizado nos presentes autos, tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrados na escrituração fiscal própria do contribuinte, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, na Infração 01, houve a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis em valor inferior ao das entradas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante, cujos resumos encontram-se anexados aos autos em e integralmente em CD, fl. 14.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido, tudo com base na escrituração e nos documentos fiscais do autuado.

O inventário deve representar o estoque do estabelecimento, de acordo com a contagem física realizada no final do exercício, ou seja, o livro Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais efetivamente existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício, para ser consignado no balanço da empresa. É o que determina o § 2º, do art. 330, do RICMS-BA/96, in verbis:

"Art. 330

[...]

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

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

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

Em sede de defesa, o Autuado refutou a acusação fiscal apontando algumas inconsistências no levantamento fiscal, que foram objeto de diligência e diversas intervenções tanto do Impugnante, como o Autuante.

As inconsistências devidamente comprovadas foram acatadas pelo Autuante que na busca da verdade material promoveu aos ajustes cabíveis, inclusive com a inclusão das operações com os CFOPs 5.114, 5.911 e 5.917 reivindicados pelo Autuado e elaborou novos demonstrativos de apuração que resultou na redução dos valores exigidos no exercício de 2009, de R\$ 78.017,49, para R\$ 38.629,56, da Infração 01 e de R\$ 17.187,41, para R\$ 11.888,72, na Infração 02. Em relação ao exercício de 2010, refeito o levantamento de estoques resultou na apuração de presunção de omissão de saídas, mudando o fulcro da autuação, no montante de R\$ 361.570,88, conforme demonstrativos às fls. 888 a 973 e CD à fl. 976.

Em suas manifestações posteriores aos ajustes efetuados pelo Autuante, o Defendente manteve seu inconformismo, quanto à Infração 01, no que se refere às duplicidades alegadas pelo fato de que as notas fiscais de transferências de nº 4743 e 4746, emitidas no final do mês de dezembro foram computadas por seu sistema de controle automaticamente, antes mesmo de adentrarem ao estabelecimento, no estoque da unidade destinatária, ora autuada, já em dezembro de 2008, enquanto que em seu livro Registro de Entrada o registro somente foi realizado em janeiro de 2009, no momento em que as mercadorias, de fato, ingressaram no

estabelecimento.

*Apresentou o entendimento de que as mercadorias em trânsito obrigatoriamente têm que constar como estoque de uma das unidades envolvidas (do remetente ou do destinatário). Aduziu que no presente caso, as mercadorias já passaram a constar como estoque da filial de Salvador, o que levou a serem consideradas duplamente no levantamento fiscal.*

*Entendo que não devem prosperar a pretensão da Defesa, haja vista que como reconhecido pelo próprio defendente, as mercadorias encontravam em trânsito, portanto, no dia 31 de dezembro, data adotada como marco final do levantamento de estoque em exercício fechado, essas mercadorias não poderiam ser inventariadas como fisicamente no estoque e, muito menos, ter sido consideradas como ingressadas no estabelecimento autuado.*

*Em suma, as operações em trânsito aludidas pelo impugnante somente devem constar no levantamento de estoques no exercício em que ingressarem fisicamente em seu estabelecimento, aliás, no livro Registro de Inventário somente devem constar as mercadorias que se encontrarem fisicamente no estoque. Ademais não foi carreada aos autos qualquer comprovação inequívoca da alegação mediante a identificação de quais as notas fiscais se referem a alegação defensiva e qual a correspondente repercussão nas quantidades constantes do livro Registro de Inventário.*

*Depois de compulsar as diversas intervenções nos autos, tanto pelo Impugnante, como pelo Autuante e os novos demonstrativos de apuração efetuados pelo Autuante, verifico que o Autuante acolheu todas as alegações comprovadas da defesa e de acordo com a legislação de regência.*

*No que concerne à Infração 01, o Impugnante remanesceu alegando a existência na Defesa da existência de duplicidade no levantamento quantitativo de estoque de alguns itens contidos nas Notas Fiscais de transferência de nº 4743 e 4746, emitidas no final de dezembro de 2008.*

*Inicialmente consigno a minha discordância da obrigatoriedade, assumida pelo Autuado, de que as mercadorias, efetivamente, em trânsito, devam ser registradas ficticiamente em estabelecimento no qual não se encontram de fato no momento da efetiva escrituração.*

*Mercadoria em trânsito encontra-se de fato em deslocamento, senão, o que fazer quando acontecer qualquer intercorrência no trajeto. Esse entendimento pode útil e prático sob o ponto de vista do sistema de controle interno da empresa. Entretanto, precipuamente, nos âmbitos fiscal e tributário esse entendimento não deve prevalecer, haja vista que os estabelecimentos são autônomos e independentes de acordo com a legislação de regência.*

*Tanto é assim que na escrituração do livro Registro de Inventário devem ser registradas de forma explícita e discriminadas, na data de sua realização, os estoques do estabelecimento existentes em seu próprio depósito, sob a custódia de terceiro ou em trânsito.*

*O que se evidencia no presente caso é que o Autuado atua no controle de suas operações com um sistema informatizado que não dialoga com a sua escrituração fiscal nos termos preconizados pela legislação do ICMS.*

*Ademais, qualquer alteração na escrituração no livro Registro de Inventário deve ser revestida de excessivo cuidado, tendo em vista a natureza específica da escrituração que decorre da contagem efetiva das mercadorias e bens inventariados, precipuamente, por se tratar de fato pretérito.*

*Assim, comungo com o entendimento esposado pelo Autuante de que caberia ao Defendente ter providenciado a correção de sua EFD antes de concluída a ação fiscal, principalmente por se tratar de procedimento adotado que se sobrepõe às normas e regras do Sistema SPED.*

*Nos termos expendidos, considerando o levantamento fiscal ter sido pautado exclusivamente na EFD do Autuado e comungar com os ajustes entendo restar parcialmente caracterizada a Infração 01.*

*No que diz respeito ao exercício de 2009, acolho o novo demonstrativo de apuração efetuado em sede revisão pelo Autuante, fls. 889 a 973, que reduziu o valor do débito referente ao exercício de 2009 de R\$ 78.017,49, para R\$ 38.629,56.*

*Quanto ao exercício de 2010, tendo em vista que além de ter mudado o fulcro da autuação de omissão de saídas para omissão de entradas, o valor apurado foi majorado para R\$ 361.570,88, deve ser anulado com fulcro no inciso II, do art. 18, do RPAF-BA/99.*

*Nestes termos, represento a Autoridade Fazendária a programar nova ação fiscal para apurar a irregularidade a salvo do vício apontado.*

*Assim, na forma acima expendida concluo pela subsistência parcial da Infração 01.*

*Em relação à Infração 02, que cuida da falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo*



lançamento em sua escrita, decorrem das omissões de saídas apuradas na Infração 01.

Depois dos ajustes realizados pelo Autuante com base nas alegações comprovadas, o Impugnante alegou ainda que as operações com os itens Fraudas e Absorventes arroladas no levantamento fiscal teve todo o ICMS ST já foi recolhido.

Sustentou que tanto as fraldas, quanto os absorventes, apesar de muitos desses produtos ostentarem em suas embalagens a marca "Cremer", não eram fabricados pela própria Cremer, mas sim, pela Mabesa do Brasil, localizada em São Paulo e que nas notas da Cremer, tais itens sempre foram transferidos com o CFOP 6.152 (transferência de produtos de terceiros - e não de produção própria).

Revelou que por conta do Protocolo ICMS 105/09, em 31/08/2009, efetuou o levantamento de estoque de todas as fraldas e absorventes nesta data em seu estabelecimento baiano (apontados pelo Livro Registro de Inventário - doc. 8), e promoveu o cálculo e o recolhimento do ICMS substituição tributária em relação a todos os produtos em estoque.

Declarou que fora estes casos, a partir de 01/09/2009, após a apuração dos estoques e pago o ICMS ST correspondente, todas as aquisições de fraldas e absorventes foram realizadas pela Cremer da empresa Mabesa, fabricante em São Paulo de tais produtos, e passaram a ter o ICMS apurado por substituição, já na emissão da nota fiscal de venda pela referida empresa, de forma a acobertar a totalidade de incidência do imposto até o final da cadeia, ou seja, até o consumidor final.

Assinalou que, por tal motivo, nas vendas subsequentes a 01/09/2009 relativas a tais produtos, a Cremer passou a adotar o CFOP 5.405, que corresponde à venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária na condição de substituída, não destacando mais qualquer imposto nos documentos fiscais pertinentes.

Carreou aos autos o doc. 10, no qual constam as notas fiscais de aquisição das fraldas e absorventes, tendo a Mabesa de São Paulo como fornecedora, bem como as respectivas GNRES ao Estado da Bahia.

Explicou que, antes do Protocolo 105/2009, era substituta e destacava a ST e recebia as mercadorias, em sua maioria por transferência. E com a entrada em vigor do referido Protocolo (09/2009), foi feita a apuração das quantidades em estoque, recolhidos todos os impostos, conforme consta no Doc. 8, constante do CD à fl. 1.098, cópia dos DAEs nos valores de R\$ 17.816,16 e R\$ 3.781,26, passando as aquisições a serem efetuadas diretamente da empresa fabricante, de SP, com os impostos retidos e suas vendas da empresa passaram a ser feitas na condição de substituída, e não mais de substituta.

Depois de examinar todos esses elementos que emergiram do contraditório, constato que, em relação ao recolhimento atinente aos itens fraldas e absorventes, assiste razão ao Impugnante, haja vista que constam dos autos a comprovação dos recolhimentos referentes aos ajustes em seus estoques promovidos em decorrência do Protocolo ICMS 105/09.

Assim, entendo que devem ser excluídas da exigência apurada as operações com Fraldas e Absorventes arroladas no levantamento fiscal ajustado pelo Autuante acostado às fls. 939 a 941 e no CD à fl. 976, que totalizam o montante de R\$ 2.132,12.

Nesse sentido, acolho parcialmente o novo demonstrativo ajustado pelo Autuante cujo débito atinente ao exercício de 2009 no valor de R\$ 11.888,72, fica reduzido para R\$ 9.757,60 e, em relação ao exercício de 2010, o débito deixa de existir pelo mesmo motivo já explanado em relação à Infração 01, ficando representada a Autoridade Fazendária a programar nova ação fiscal para apurar a irregularidade a salvo do vício apontado.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 02.

Nestes termos, concluo pela manutenção parcial da acusação fiscal, consoante discriminação a seguir.

Na fl. 1368 indicou quadro comparativo no qual indicou redução do débito da infração 1 no exercício de 2009 de R\$ 78.017,49 para R\$ 38.629,56 e da infração 2, de R\$ 17.197,41 para R\$ 9.757,60 60,0% e nulo os valores exigidos de R\$ 21.257,43 relativo ao exercício de 2010 da infração 1 e também nulo o valor exigido de R\$ 7.011,69 relativo ao mesmo exercício na infração 2.

Em relação ao questionamento do autuado quanto às multas tipificadas, alegando se configurarem desproporcionais e inconstitucionais, observo que as penalidades indicadas no presente Auto de Infração são as legalmente previstas para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99. Quanto ao pedido para exclusão ou redução das multas aplicadas, não pode ser acolhido, haja vista que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa.

Quanto ao questionamento do Impugnante acerca da aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios incidentes sobre o débito tributário, ressalto que o procedimento está em conformidade com o disposto no art. 102, § 2º, II, da Lei Estadual nº 3.956/81 - COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00, fugindo à competência deste colegiado a apreciação da constitucionalidade desses dispositivos legais, a teor do disposto no art. 167, inciso I, do RPAF/BA.

*Por fim, o defendente requereu que as futuras intimações sejam realizadas em nome do seu advogado, sob pena de nulidade. Não há impedimento para que tal providência seja tomada.*

*Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 109 do RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

A 3ª JfF recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, I, “a” do RPAF/BA.

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário por meio da advogada Kátia Hendrina Weiers Krepsky, OAB/SC nº 13.179 (fls. 1382 a 1388), inicialmente discorre sobre as infrações, diligências e novo julgamento em primeira instância, redução substancial débito afirma que pese a qualidade da decisão proferida, entende que precisa ser parcialmente revista.

No mérito, quanto a fundamentação no Acórdão de que não teria sido apresentada prova inequívoca do cômputo em duplicidade das mercadorias objeto de transferência entre os estabelecimentos, afirma não concordar com tal entendimento, conforme passou a expor.

Alega que demonstrou documentalmente, que em dezembro/2008, foram emitidas as Notas Fiscais de nºs 4743 a 4746, que o sistema de controle de estoque da empresa imediatamente computou as mercadorias e posteriormente, em janeiro/2009, as notas foram escrituradas no Livro de Entrada, que novamente foram computadas no levantamento de estoque realizado pelo fiscal autuante, conforme petição de 20/02/2020 juntada aos autos.

Argumenta no primeiro momento inseriu no estoque final da filial baiana do ano de 2008, as quantidades de mercadorias no ato da emissão da nota fiscal de transferências, que foi informando no saldo do referido ano e novamente, “por terem sido somadas ao estoque, como entradas, por conta das notas registradas no Livro Fiscal de Entradas, em janeiro de 2009”, conforme manifestações no âmbito das diligências realizadas, que a autoridade fiscal confirmou esta situação (fls. 1296 a 1300), cujo teor reproduziu parte à fl. 1384.

Ressalta que na defesa assumiu ter efetuado dupla escrituração das notas fiscais no final de 2008 e início de 2009, que acabou levando a fiscalização a considerar a duplicidade de itens no levantamento fiscal, computadas nos estoques e nas informações do LRE, o que não pode acarretar a presunção de saídas de mercadorias sem a devida emissão de nota fiscal durante o exercício de 2009, inexistindo saídas de mercadorias desacompanhada de documento fiscal.

Alega que o Acórdão recorrido ainda tratou da questão dos arquivos EFD, quanto à retificação de tais arquivos, mas a empresa ainda não estava obrigada à entrega dos arquivos digitais no período de 2008 e sim prestadas através da DMA, o que restou prejudicada a mencionada “retificação de informações”, como foi o caso, mas não pode justificar a cobrança de imposto em relação a divergências fictícias.

Requer que seja reconhecido o cômputo em duplicidade dos itens objeto das Notas de Transferência nºs 4.743 a 4.746, e seja promovido as exclusões correspondentes nas infrações 1 e 2.

Quanto as multas aplicadas, alega serem flagrantemente abusivas e merecem serem revistas, por contrariar os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal material (art. 5º, LIV da CF), representando em verdadeiro esbulho do patrimônio do contribuinte, desprezando, conseqüentemente, o art. 5º, XXII da CF, como tem decidido o Supremo Tribunal Federal, a exemplo do julgamento da ADIn nº 551-1/RJ, cuja ementa transcreveu à fls. 1387.

Requer acolhimento do recurso, para que seja julgada improcedente o auto de infração, ou, pelo menos que sejam excluídos os itens cujas diferenças decorrem da consideração em duplicidade das quantidades das Notas Fiscais nºs 4743 a 4746 e os valores de multa, em sua integralidade.

**VOTO**

Inicialmente ressalto que o auto de infração lavrado em 2014 exige ICMS relativo aos exercícios de 2009 e 2010.

Foi julgado totalmente Procedente, pela 3ª JJF, conforme Acórdão JJF nº 008-03/15 (fls. 240 a 251).

A Decisão foi anulada pelo Acórdão CJF nº 0316-11/15 (fls. 300 a 310), retornando à 1ª Instância.

A 3ª JJF proferiu nova Decisão no Acórdão JJF nº 0224-03/17 (fls. 1019 a 1032).

Esta Decisão foi anulada pelo Acórdão CJF nº 0230-11/19 (fls. 1069 a 1074), retornando à 1ª Instância.

Preliminarmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto, face a desoneração de parte dos valores exigidos nas infrações 1 e 2.

Constato que na decisão proferida a 3ª JJF fundamentou que o autuante promoveu inclusão das operações com os CFOPs 5.114, 5.911 e 5.917 reivindicados pelo autuado o que resultou na redução do débito das infrações 1 e 2 e após os ajustes procedidos no exercício de 2010, “mudou o fulcro da autuação”, revertendo de omissão de saída para omissão de entradas de mercadorias, declarando nula a infração 2.

Constato que conforme indicado na informação fiscal, tendo sido apurado omissão de saída de mercadorias nos exercícios de 2009 e 2010, que resultou em exigência do ICMS normal na infração 1 e ICMS-ST (falta de retenção) na infração 2, após a realização de diligência fiscal, com refazimento do levantamento quantitativo, implicou em redução do débito em relação ao exercício de 2009 e reversão para omissão de entrada no exercício de 2010, com reflexos nas duas infrações.

Neste contexto, observo que o CONSEF tem proferido decisões no sentido de que quando no levantamento quantitativo de estoques houver apuração de omissão de entradas e omissão de saídas, tendo sido exigido o ICMS relativo a maior omissão, se no saneamento do processo que for apurado omissão de saída, com ajustes apurar omissão de entrada, deve ser validado o procedimento desde que tenha dado ao sujeito passivo ciência para que possa contraditar.

Na situação em questão, tendo sido questionado na defesa as operações consignadas nas notas fiscais emitidas com o CFOP 5.917 – saídas de produtos em Consignação Mercantil e de vendas em Consignação Mercantil com o CFOP 5.114, e o CFOP 5.911 utilizado nas operações de Amostras, o que diz respeito as operações de saídas em consignação mercantil e com amostras com os CFOPs 5.917, após o refazimento do levantamento fiscal, como reivindicado pelo impugnante, a fiscalização incluiu essas operações o que resultou na redução dos valores no exercício de 2009 e na majoração no exercício de 2010, conforme planilhas que acosta às fls. 889 a 973, e CD à fl. 976.

Pelo exposto, com relação ao exercício de 2009, a revisão procedida pela fiscalização implicou em redução do débito, o que foi acolhido no julgamento ora recorrido, que considero correto e deve ser mantido.

No que se refere ao exercício de 2010, o refazimento do levantamento fiscal foi revertido de omissão de saídas para omissão de entradas, tendo sido majorado o débito para R\$ 361.570,88. Neste caso, conforme anteriormente apreciado, poderia ser mantido a exigência limitado ao valor autuado, desde que a apuração das omissões de entradas e de saídas já constasse no levantamento fiscal.

Entretanto, nessa situação específica, no refazimento do levantamento fiscal foram incluídas operações que não foram contempladas no levantamento original (remessa em consignação, venda em consignação e amostras, que implicou em reversão de omissão de saída para omissão de entrada relativo aos mesmos produtos (fraldas), inclusive majorando o débito em relação ao exercício de 2010.

Nesta situação específica, entendo que deve ser mantido a decisão pela nulidade dos valores exigidos no exercício de 2010, em função de inclusão das operações com CFOPs reivindicados



pelo autuado (CFOP 5114, 5917 e 591) que implicou em reversão de omissão de saída para omissão de entrada, bem como majoração da base de cálculo de R\$ 2.263.519,29 (proporcionalidade de mercadorias tributadas de 93,60%) que resultou em aumento do valor do imposto de R\$ 361.570,88 (fls. 889 a 976), por presunção de omissão de saídas (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/1996), conforme quadro resumo de fl. 1368.

Recurso de Ofício NÃO PROVIDO.

Quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, observo que após diversas informações fiscais, diligências, decisões promovidas pela primeira e segunda instância do CONSEF, o sujeito passivo em síntese alegou que na decisão ora recorrida não foi considerado:

- i) Que as quantidades de mercadorias consignadas Notas Fiscais de nºs 4743 a 4746, foram computadas no estoque final de 2008 e escrituradas no exercício de 2009;
- ii) O porcentual da multa aplicada é confiscatória e deve ser afastado.

Com relação a primeira alegação observo que na decisão proferida a 3ª JF fundamentou que o estoque final do exercício deve refletir as mercadorias existentes no estabelecimento.

Neste contexto observo que o art. 330 do RICMS/1997 (vigente em 2009 e 2010) estabelecia:

*Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. SINIEF, de 15/12/70).*

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

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

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

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

Consequentemente conforme indicado no caput do art. 330, deve ser arrolado no Livro de Inventários os estoques dos produtos “existentes no estabelecimento na data do balanço”, devendo ser indicado em separado os produtos pertencentes ao estabelecimento em poder de terceiros e de terceiros em poder do estabelecimento.

Neste contexto as mercadorias consignadas nas Notas Fiscais de nºs 4743 a 4746, emitidas em 15/12/2008 por estabelecimento localizado em Blumenau/SC, cujas cópias foram acostadas às fls. 1102/1107 e 1110/1111 só foram escrituradas no LRE em 02/01/2009. Logo, não poderiam integrar fisicamente o estoque final do exercício de 2008 visto que a integração aos estoques deve se dar no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento devidamente acobertada pelo documento fiscal, o que não ocorreu na situação presente, visto que o documento fiscal só foi escriturado no exercício seguinte. E caso em 31/12/2008 as mercadorias estivessem em trânsito, deveria ser indicado no inventário para que só fosse considerado a partir do momento da entrada física no estabelecimento, no caso o exercício seguinte.

Pelo exposto, considero correta a fundamentação contida na decisão, mesmo porque o próprio estabelecimento autuado reconhece que “as mercadorias em trânsito obrigatoriamente têm que constar como estoque de uma das unidades (remetente/destinatário) e os documentos de controle interno juntado às fls. 1112 a 1295 não fazem prova de que as mercadorias integraram o estoque final do exercício de 2008. Ressalte-se ainda que o estoque final deve refletir a equação estoque inicial + entradas do exercício – saídas do exercício. Se considerado as quantidades no estoque final (2008) e da entrada do exercício seguinte escriturado no LRE (2009), resultaria em duplicidade das quantidades no exercício seguinte.

Portanto, assiste razão a fiscalização que em atendimento a diligência constatou que as referidas

notas fiscais foram registradas contabilmente no exercício de 2009 (item 2.4 – fl. 1091) e na EFD (fl. 1298) e não foram registradas no exercício de 2008 (item 2.5 – fl. 1092), não podendo sobrepor prevalência do “sistema gerencial” da empresa às normas fiscais e contábeis, devendo o contribuinte adequar os seus controles ao que estabelece a legislação tributária. Por isso, considero correta a fundamentação da decisão que não acolheu a pretensão de excluir do estoque final de 2008 as quantidades de mercadorias consignadas nas Notas Fiscais nºs 4743 e 4746 e considerar as mesmas quantidades no exercício de 2009, quando efetivamente foram registradas tanto na escrita contábil como na fiscal (EFD).

Quanto ao pedido de exclusão da multa, sob alegação de serem desproporcionais e inconstitucionais, observo que conforme apreciado na decisão ora recorrida, as penalidades indicadas no auto de infração com percentuais de 70% (infração 1) e 60% (infração 2) são legalmente previstas no art. 42, II, “e” e III da Lei nº 7.014/1996 para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA. Quanto ao pedido para exclusão ou redução das multas aplicadas, não pode ser acolhido, haja vista que esta Câmara de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207098.0003/14-0**, lavrado contra **CREMER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de total **R\$ 48.387,16**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 38.629,56, e 60% sobre R\$ 9.757,60, previstas no art. 42, incisos III e II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS