

PROCESSO - A. I. Nº 206851.0011/21-7
RECORRENTE - BRAZIL SPECIAL COMMODITIES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF Nº 0049-05/23 VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/01/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0427-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES DE SAÍDA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** SOJA E CAFÉ EM GRÃOS; **b)** MERCADORIAS COM DIFERIMENTO. Razões recursais capazes à reforma parcial da Decisão recorrida. Rejeitada preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 5ª JJF, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, através do Acórdão nº 0049-05/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 28/09/2021, para exigir o débito de R\$ 2.040.559,75 do estabelecimento sob inscrição estadual nº 110.977.717, referente as seguintes acusações:

Infração 01 – 04.05.01: Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 1.996.642,81, acrescido da multa de 100%, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas (soja e café em grãos) sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2017, 2019 e 2020.

Infração 02 – 04.05.07: Multa no valor de R\$ 43.916,94, correspondente a 1% do valor das entradas não registradas de mercadorias isentas ou não tributáveis, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2016, 2018 e 2019. Consta que se trata de soja e café em grãos, onde foram identificadas as omissões de entradas em razão dos estoques inicial e final e as saídas dos produtos com diferimento do ICMS nos períodos apontados.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 1.996.642,81, diante das seguintes considerações:

VOTO

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o Auto de Infração exige imposto e multa pela falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, e multa de 1% sobre o valor das mercadorias não registradas em sua escrita fiscal, ambas as infrações apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque.

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

O procedimento de fiscalização foi iniciado em 07/06/2021, sendo o Autuado devidamente intimado via DT-e, do qual teve ciência tácita em 14/06/2021, e encerrado com a lavratura do Auto de Infração, que ocorreu em 28/09/2021, prazo inferior a 90 (noventa) dias, também com a intimação do Autuado, realizada via DT-e, do qual ocorreu a ciência expressa em 14/12/2021.

Saliento que o descumprimento de prazos pelos servidores, caso tivesse ocorrido, não implicariam em nulidade do Auto de Infração, mas apenas em responsabilização funcional a ser apurada mediante processo administrativo específico.

Quanto ao argumento relativo à consideração do estoque zerado no exercício de 2016, verifico nos autos que o Autuado foi intimado a apresentar o referido estoque, mas não o apresentou, motivo pelo qual não foi equivocada a autuação neste sentido, além do que não foi apurada omissão do produto CAFÉ ARÁBICA EM GRÃOS no exercício de 2016.

Ressalto que o estoque deve ser registrado a partir de uma contagem física, sendo que a contagem no início de um exercício não afeta a contagem no início dos exercícios subsequentes bem como, a consideração das entradas e saídas para armazéns e depósitos fechados não afeta o levantamento quantitativo, já que também foram considerados os estoques em poder de terceiros.

Também não constato nenhuma impossibilidade de ler, compreender ou interpretar os dados e textos dos demonstrativos:

A planilha RASCUNHO DO DEMONSTRATIVO DE DÉBITO, com 1 (uma) folha, é padrão do Auto de Infração e apenas demonstra os valores apurados por item de cada infração, indicando os valores do ICMS apurado, dos acréscimos moratórios e da multa aplicada, bem como os valores de multa que podem sofrer redução nos termos do Art. 45 da Lei nº 7.014/96.

A planilha APURAÇÃO DE LEVANTAMENTO DO ESTOQUE POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS, com 4 (quatro) folhas, demonstra os valores apurados nas Infrações 01 e 02, por produto, indicando as quantidades de entradas e saídas por CFOP, os estoques iniciais e finais e as quantidades e valores das mercadorias omitidas.

Tomando como exemplo a omissão do produto CAFÉ ARÁBICA EM GRÃOS no exercício de 2020, constato que entraram 1.846.897 quilos e saíram 1.608.485 quilos, sendo que o estoque inicial era de 8.580 quilos e o estoque final de 197.607 quilos, sendo apontada uma omissão de 49.385 quilos, quantidade que multiplicada pelo preço médio de R\$ 7,30 por quilo, alcança uma base de cálculo no valor de R\$ 360.510,50 e, aplicando a alíquota de 18%, o valor de ICMS devido de R\$ 64.891,89, assim como consta no Auto de Infração.

Enfatizo que as quantidades acima apontadas estão em linha com as quantidades indicadas pelo Autuado, salvo por uma diferença de 3 (três) quilos, em relação ao CFOP 5.102, reduzindo a omissão de saídas, que beneficiou o Autuado.

Destaco que o levantamento quantitativo de estoque é o roteiro pelo qual, por produto, se afere o estoque calculado, sendo igual ao estoque inicial somado ao volume recebido menos o volume vendido, o qual é confrontado com o estoque final, apurando-se omissão de entradas, quando o estoque final é superior ao estoque calculado, ou omissão de saídas, quando o estoque final é inferior ao estoque calculado.

Já a planilha DEMONSTRATIVO DA MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS – ENTRADAS E SAÍDAS POR CFOP, com 4 (quatro) folhas, apenas relaciona as entradas e saídas de produtos movimentados pelo Autuado, inclusive os que não foram objeto de autuação, por CFOP, em todo o período da fiscalização.

Não há nenhuma obrigatoriedade quanto ao comparecimento do Autuado no procedimento fiscalizatório, com seus argumentos e provas documentais, pois o processo administrativo fiscal só se inicia com a ciência do Autuado da lavratura do Auto de Infração, quando é oferecido prazo para a apresentação da Defesa.

Como se verifica, não houve nenhum procedimento inadequado que tenha causado prejuízo à sua Defesa que pudesse resultar em nulidade do Auto de Infração.

Ante ao exposto, afasto as nulidades suscitadas.

Adentrando à análise das Infrações 01 e 02, verifico alguns equívocos que passo a expor: Na Infração 01, que exige omissão de saídas de mercadorias tributadas, verifico que o Autuante utilizou para definição da base de cálculo o preço médio das vendas em todo o exercício apurado, enquanto a Portaria nº 445/98 determina, em seu Art. 5º, I, que 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 explore idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.

Saliento, entretanto, que tal procedimento não trouxe nenhum prejuízo ao Autuado, tendo em vista que os preços médios utilizados na autuação, de R\$ 7,30 por quilo do produto CAFÉ ARÁBICA EM GRÃOS, no exercício de 2020, e de R\$ 0,99, R\$ 1,13 e R\$ 1,12 por quilo do produto SOJA EM GRÃOS, nos exercícios de 2017, 2019 e 2020, respectivamente, foram inferiores aos preços médios calculados no último mês em que os produtos foram comercializados nestes mesmos períodos, de R\$ 8,03 por quilo do produto CAFÉ ARÁBICA EM GRÃOS no mês de novembro de 2020 e de R\$ 1,12, R\$ 1,23 e R\$ 1,59 por quilo do produto SOJA EM GRÃOS nos meses de dezembro de 2017 e outubro de 2019 e de 2020, respectivamente.

Pelo exposto, concluo pela subsistência da Infração 01.

No tocante à Infração 02, entendo que o procedimento efetuado está incongruente com o fulcro da acusação.

Quando é apurada a omissão de entrada de mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária, mediante levantamento quantitativo de estoque, deve ser exigido o pagamento do imposto, embasado no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme estabelecido nos Arts. 6º a 8º da Portaria nº 445/98 e no Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

Ressalto ainda que as mercadorias são tributadas nas operações de saídas, embora não tenha havido tributação nas entradas, e que foi exigido imposto relativo à omissão de saídas no exercício de 2019, sendo que, nos termos do Art. 13, I da Portaria nº 445/98, a multa aplicada pela omissão de saídas deve absorver a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas.

Ante ao exposto, concluo pela nulidade da Infração 02.

Assim sendo, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 1.996.642,81, correspondente ao valor integral da Infração 01, recomendando ao Inspetor da INFRAZ OESTE que avalie a possibilidade de exigência da diferença em relação ao preço médio apurado na Infração 01 e da presunção de saídas de mercadorias tributadas em razão da Infração 02.

No Recurso Voluntário, às fls. 90/106 dos autos, após considerações sobre a autuação, o recorrente tece as seguintes alegações relativas à infração 01, já que a infração 02 foi julgada nula pela JJF:

1ª) Sob o título de “A ANÁLISE DO ACÓRDÃO”, relativo à afirmação da JJF de que:

a) “...a contagem no início de um exercício não afeta a contagem no início dos exercícios subsequentes...”, o apelante defende que “Essa quantidade de estoque final de um exercício deve ser exatamente a mesma no estoque inicial do exercício seguinte, pois $31.12.X1 = 01.01.X2$.

[...]

Como houve alteração no estoque inicial, o estoque final ficou diferente, afetando a quantidade dos exercícios subsequentes, diferentemente do registrado”.

b) “... bem como a consideração das entradas e saídas para armazéns e depósitos fechados não afeta o levantamento quantitativo...”, o recorrente aduz ser pacífico que as operações de remessa e de retorno dos armazéns ou depósitos fechados **não devem ser consideradas no levantamento quantitativo de estoques**, do que exemplifica: “A empresa tinha estoque de 100 unidades e adquiriu mais 100 unidades de determinado produto, ficando com 200 unidades. Encaminhou 20 para depósito. Ora, a empresa continua com as mesmas 200 unidades, não devendo ser consideradas as unidades enviadas para depósito no levantamento quantitativo”. Assim, diz que essa questão foi alegada diversas ocasiões e é fonte de divergências nas planilhas do autuante.

c) “... Também não constato nenhuma impossibilidade de ler, compreender ou interpretar os dados e textos dos demonstrativos:

A planilha RASCUNHO DO DEMONSTRATIVO DE DÉBITO, com 1 (uma) folha, é padrão do Auto de Infração e apenas demonstra os valores apurados...”

E que ainda extrai-se do Acórdão: “Como se verifica, não houve nenhum procedimento inadequado que tenha causado prejuízo à sua Defesa que pudesse resultar em nulidade do Auto de Infração.”

Aduz o apelante: “Data vênua, denota-se que é um RASCUNHO e jamais deveria ser considerado um padrão do Auto de Infração, conforme excerto de uma figura abaixo, **totalmente ininteligível**, extraído dos autos. Observa-se situação análoga em praticamente todo o Anexo 23 onde consta o Auto de Infração”, do que salienta que embasou o pedido de nulidade à JJF face cerceamento de defesa e o Auto de Infração ser ininteligível, consoante itens que reproduz (4.2 e 4.3 da defesa). Ressalta que só tomou ciência por meio do Acórdão da JJF da informação de reenvio de todos os anexos do Auto de Infração [Mensagem DT-e (Anexo 28); Auto de Infração (Anexo 29); Brazil Demonstrativo de Estoque (Anexo 30); Brazil NFs Entradas (Anexo 31); Brazil NFs Saídas (Anexo 32) e Ciência Tácita (Anexo 33)].

2ª) Em outro tópico, o recorrente tece as seguintes considerações acerca da “ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO REENVIADA PELO AUTUANTE”:

2.1) Diz que ao analisar a Planilha de Demonstrativo de Estoque reenviada, sobre os produtos café e soja, diz que, considerando que o sistema é parametrizado para não considerar no Inventário as remessas e retornos para depósitos, consignando somente as entradas e saídas, tem-se:

a) Para o Café:

- Café 2019: EI (27.539 kg); E (1.245.359 kg); S (1.358.970 kg); EF (8.580 kg); Saldo (-94.652 kg – faltaram entradas)
- Café 2020: EI (8.580 kg); E (1.027.897 kg); S (744.226 kg); EF (197.607 kg); Saldo (-94.644 kg – faltaram saídas)

Registra o recorrente que se pode observar que no estoque final de 2019 faltaram (-) 94.652 kg de entradas e no estoque final de 2020 faltaram saídas de 94.644 kg, talvez por lapso do sistema ao finalizar o Inventário, eis que os valores praticamente se anulam, com diferença de apenas 8 kg, considerando os dois períodos.

b) Para a Soja:

- Soja 2016: EI (zero kg) e EF (140 kg), tendo o autuante utilizado 1.712.963 kg, resultando o saldo de – 1.595.223 kg de omissão de entradas, cujo estoque final é divergente do Inventário, ficando a análise comprometida e prejudicada.
- Soja 2017: EI (140 kg), porém o autuante utilizou 1.712.963 kg, e EF (1.712.963 kg), que acrescido das entradas de 42.245.203 kg e deduzido das saídas de 38.469.651 kg, resultou na apuração de omissão de saídas de 3.775.552 kg. Contudo, destaca que o autuante consignou uma quantidade de estoque inicial divergente do Inventário e ainda deixou de considerar diversas notas fiscais de venda e de devolução de compra, no total de 1.099.410 kg (relacionadas à fl. 100), do que concluiu que a análise restou comprometida e prejudicada.
- Soja 2018: EI (1.712.963 kg) e EF (5.534.038 kg), tendo o autuante utilizado 5.528.979 kg, não considerando o estoque do produto 0703 do inventário, que acrescido das entradas de 42.229.919 kg e deduzido das saídas de 39.407.807 kg, apurou entradas omissas de 993.904 kg. Contudo, destaca que o autuante consignou uma quantidade de estoque final divergente do Inventário e ainda deixou de considerar algumas notas fiscais de venda, no total de 99.890 kg (relacionadas à fl. 101), como também considerou diversas notas de complemento de valor, que não afetam o quantitativo (fl. 102), assim como considerou diversas notas de produto estranho (sorgo em grãos – fl. 102), contaminando o levantamento fiscal, cuja análise restou comprometida e prejudicada.
- Soja 2019: EI (5.534.038 kg), porém o autuante utilizou 5.528.979 kg, e EF (7.263.613 kg), que acrescido as entradas de 51.932.949,28 kg e deduzido as saídas de 44.585.305 kg, apurou omissão de saídas de 5.613.010,28 kg. Assim, destaca que o autuante consignou uma quantidade de estoque inicial divergente do Inventário, restando comprometida e prejudicada a análise.
- Soja 2020: EI (7.263.613 kg) + E (20.812.876 kg) – S (21.090.004 kg) = EF (6.986.485 kg), inexistindo diferença, segundo o apelante. Diz que o autuante considerou entradas de 35.182.380 kg e saídas de 30.086.806 kg, que após acréscimo do estoque inicial e dedução do estoque final apurou omissão de saída de 5.372.702 kg. Porém, não considerando as remessas e retornos para depósito e desconsiderando o erro de 4.473.751 kg (fl. 104), bem como dois arredondamentos, confirmam-se os dados acima de: EI (7.263.613 kg) + E (20.812.876 kg) – S (21.090.004 kg) = EF (6.986.485 kg), inexistindo diferenças. Assim, afirma que a análise restou demonstrada.

3ª) Por fim, sob o título de “DEMAIS CONSIDERAÇÕES”, o recorrente aduz que “Ao analisar o Auto de Infração reenviado pelo autuante, foram constatadas divergências em alguns campos, como no exemplo das figuras abaixo, onde verifica-se mudança nas linhas dos quadros da Infração 01. Estas evidências indicam uma perda da fidedignidade do documento”, do que, à fl. 105 dos autos, apresenta fotos da Infração 01, apontando diferença no que se refere a ordem dos valores relativos ao exercício de 2020, eis que a sequência era:

Auto de Infração original: 31/12/2017: R\$ 448.535,58; 31/12/2019: R\$ 761.124,19; 31/12/2020: R\$ 722.091,15 e 31/12/2020: R\$ 64.891,89, no total de R\$ 1.996.642,81.

Passando a ser:

Auto de Infração reenviado: 31/12/2017: R\$ 448.535,58; 31/12/2019: R\$ 761.124,19; 31/12/2020: R\$ 64.891,89 e 31/12/2020: R\$ 722.091,15, no total de R\$ 1.996.642,81.

Diante de tais considerações, o sujeito passivo defende que os documentos e os cálculos anexados pelo autuante mostraram-se insuficientes para a apuração de suposta infração de forma

crystalina, pois foram encontradas diversas inconsistências no levantamento fiscal, ensejando a nulidade, do que anexa documentos às fls. 107 a 434 dos autos como fundamento de suas alegações.

O conselheiro Marcelo Mattedi e Silva declarou impedimento por ter participado da composição de julgamento de piso.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, proferida através do Acórdão JJF nº 0049-05/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 28/09/2021 para exigir o valor de R\$ 2.040.559,75, em decorrência de duas exações, sendo objeto recursal a infração 01 - 04.05.01, com ICMS exigido de R\$ 1.996.642,81, acrescido da multa de 100%, sob acusação de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2017, 2019 e 2020.

Da análise das razões recursais, restritas à infração 01, temos as seguintes considerações:

1ª) Quanto à pretensão recursal para que se considere na auditoria de estoque, como estoque inicial, o estoque final apurado pelo Fisco no levantamento fiscal do exercício anterior, há de esclarecer que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a 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.

O art. 225 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), vigente à época dos fatos, previa que o livro Registro de Inventário 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 em fabricação e manufaturados **existentes no estabelecimento na data do balanço**, cuja escrituração dos livros fiscais será feita pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade, conforme art. 215 do RICMS/BA, vigente à época. Logo, o estoque existente no final do exercício decorre de uma contagem física no final do exercício.

No caso presente, trata-se de levantamento quantitativo do estoque a partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (S c/ NF), que deverá ser igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, **a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado**, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades **disponíveis para vendas** ($EI + C$), as quais, deduzidas das **quantidades de saídas** consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as **quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final** ($EI + C - Sc/NF = EF$).

Esta **apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte** (escriturada no Registro de Inventário) e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades

físicas e que **houve saídas sem notas fiscais**, e

iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, **entradas deste produto sem notas fiscais**.

Portanto, **tais conclusões são óbvias, exatas e científicas**, pois, se de certa quantidade **disponíveis** se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais. Em consequência, não há que se amoldar o levantamento físico (contagem pretérita à época) como estoque inicial ou final, como deseja o contribuinte, pois é inexorável o que deve prevalecer é o estoque físico mensurado à época, existente no final do exercício anterior, e que servirá de estoque inicial, ponto de referência e de partida para a auditoria de estoque.

2ª) Inerente à pretensão recursal para que as operações de remessa e de retorno dos armazéns ou depósitos fechados não sejam consideradas no levantamento quantitativo de estoques, há de esclarecer que na auditoria de estoque, em tese, devem ser consideradas todas as movimentações existentes e documentadas. Sendo assim, as operações de remessa e de retorno dos armazéns ou depósitos fechados **devem** ser consideradas, para efeito de controle de estoque, desde que o contribuinte tenha cumprido o quanto determinado, à época, no § 2º, do art. 225 do Decreto nº 13.780/12, ou seja, arrolados, separadamente os estoques: **i)** pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros e **ii)** de terceiros, em poder do estabelecimento, de modo que fossem consideradas todas as notas fiscais de remessa e de retorno dos armazéns, como também os seus estoques em poder de terceiros, o que certamente não afetaria o resultado da auditoria de estoque, eis que:

Se hipoteticamente no exercício de 2017 inexistisse estoque inicial de soja em grãos e o contribuinte adquire no período 1000 kg, vende 400 kg, remete para depósito 500 kg e retorna de depósito 100 kg, obrigatoriamente deveria constar do estoque final do seu estabelecimento **200 kg** (em seu poder: $1000 - 400 - 500 + 100$) e **400 kg** em depósito (em poder de terceiros: $500 - 100$), no total de estoque final de **600 kg** (pois, de 1000 kg vendeu 400 kg), devendo assim escriturar o Registro de Inventário.

Sendo assim, cumpridas tais regras, na auditoria de estoque, obrigatoriamente, deveria considerar todos as notas fiscais de remessas e de retornos, assim como os estoques finais específicos, **cujas movimentação não afetaria o resultado da auditoria de estoque**.

Entretanto, seria temerário excluir do levantamento de estoque as operações de remessas e de retornos dos armazéns ou depósitos fechados sob pena de camuflar o verdadeiro resultado, além de descumprir regras regulamentares específicas, a exemplo do art. 225 do Decreto nº 13.780/12, cuja escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do contribuinte (art. 215 / RICMS).

3ª) No tocante à alegação recursal de cerceamento de defesa e de existir demonstrativo ininteligível, conforme aludiu nos itens 4.2 e 4.3 da defesa, como também que só tomou ciência por meio do Acórdão da JJF da informação de reenvio de todos os anexos do Auto de Infração, vislumbro que o próprio apelante afirma que lhe foram **reenviados** todos os anexos do Auto de Infração, através do DT-e, e não tomou ciência, fato este de sua exclusiva responsabilidade. Por outro lado, ao contrário do que aduz o apelante, ele próprio apresenta considerações acerca da “ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO REENVIADA PELO AUTUANTE”, numa prova de que não houve o alegado cerceamento de defesa, pois os demonstrativos originais são autoexplicativos, nos quais consignam: exercício fiscalizado, produto, CFOP e descrição correspondente, quantidade em kg, fato este consignado na Decisão recorrida, conforme excerto a seguir:

Tomando como exemplo a omissão do produto CAFÉ ARÁBICA EM GRÃOS no exercício de 2020, constato que entraram 1.846.897 quilos e saíram 1.608.485 quilos, sendo que o estoque inicial era de 8.580 quilos e o estoque final de 197.607 quilos, sendo apontada uma omissão de 49.385 quilos, quantidade que multiplicada pelo preço médio de R\$ 7,30 por quilo, alcança uma base de cálculo no valor de R\$ 360.510,50 e, aplicando a

alíquota de 18%, o valor de ICMS devido de R\$ 64.891,89, assim como consta no Auto de Infração.

4ª) Quanto à alusão recursal de que, ao analisar a Planilha de Demonstrativo de Estoque reenviada, sobre os produtos café e soja, relevando que “o sistema é parametrizado para não considerar no Inventário as remessas e retornos para depósitos, consignando somente as entradas e saídas”, tem-se:

a) Alegação recursal para o Café (fl. 98):

- **Café 2019:** EI (27.539 kg); E (1.245.359 kg); S (1.358.970 kg); EF (8.580 kg); Saldo (-94.652 kg – faltaram entradas)
- **Café 2020:** EI (8.580 kg); E (1.027.897 kg); S (744.226 kg); EF (197.607 kg); Saldo (94.644 kg – faltaram saídas - fl. 5)

Assim, segundo o apelante, se pode observar que no estoque final de 2019 faltaram (-) 94.652 kg de entradas e no estoque final de 2020 faltaram saídas de 94.644 kg, talvez por lapso do sistema ao finalizar o Inventário, eis que os valores praticamente se anulam, com diferença de apenas 8 kg, considerando os dois períodos.

Resposta. Contudo, como já analisado no 1º item, por se tratar de uma **contagem física** no final de cada exercício, o estoque final apurado e lançado no livro Registro de Inventário, como determina o art. 225 do RICMS/Ba, é que reflete a verdade material do estoque naquele momento e, sendo assim **é que deve prevalecer**, pois, repita-se, é o estoque físico **mensurado à época**, existente no final do exercício anterior, e que servirá de estoque inicial, ponto de referência e de partida para a auditoria de estoque para o exercício seguinte.

Em consequência, descabe o pleito para considerar como estoque inicial de 2020 o saldo negativo de café de 2019 (94.652 kg), já que foi fisicamente contado e declarado pelo próprio contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade (art. 215 do RICMS), no Registro de Inventário como 8.580 kg (fl. 12), cuja diferença importa em entradas sem notas fiscais de café naquele período (2019), porém, não se encontravam mais no estoque em 31/12/2019, em razão da contagem física acusar 8.580 kg.

b) Alegação recursal para a Soja:

- **Soja 2016:** EI (zero kg) e EF (140 kg), tendo o autuante utilizado 1.712.963 kg, resultando o saldo de – 1.595.223 kg de omissão de entradas (fl. 5 v), cujo estoque final é divergente do Inventário, ficando a análise comprometida e prejudicada. (fl. 99).

Resposta. Quanto ao exercício de 2016, em que pese o recorrente ter razão, pois, efetivamente, o estoque final do exercício de 2016 de SOJA EM GRÃOS é de 140 kg (fl. 9), a exação é uma multa de R\$ 20.259,33 (fl. 5 v), objeto da infração 2, a qual foi julgada NULA na Decisão recorrida, logo, a alegação recursal não possui objeto e encontra-se prejudicada.

- **Soja 2017:** EI (140 kg), porém o autuante utilizou 1.712.963 kg, e EF (1.712.963 kg), que acrescido das entradas de 42.245.203 kg e deduzido das saídas de 38.469.651 kg, resultou na apuração de omissão de saídas de 3.775.552 kg. Contudo, destaca que o autuante consignou uma quantidade de estoque inicial divergente do Inventário e ainda deixou de considerar diversas notas fiscais de venda (CFOP 5.102) e de devolução de compra (CFOP 5.202), no total de 1.099.410 kg (relação à fl. 100), do que concluiu que a análise restou comprometida e prejudicada (fls. 99/100).

Resposta. Quanto ao exercício de 2017, cabe razão ao recorrente, pois o estoque final do exercício de 2016 e, em consequência, estoque inicial de 2017 de SOJA EM GRÃOS é de **140 kg** (fl. 9), como também, da análise do correspondente demonstrativo analítico de notas fiscais de saídas sob CFOP “5.102” e “5.202” (fls. 253 a 274) se comprova que as notas fiscais de nºs: 1463 (fl. 372) a 1467, 1470, 1471, 1478, 1480 a 1485, 1513 e 1527 a 1534, relativas ao CFOP 5.102 (fl. 258), assim como as notas fiscais de nº: 1520 (fl. 373) e 1521, sob CFOP 5.202 (fl. 273), no total de 1.099.410 kg, as quais conferi a autenticidade na EFD, não foram listadas no levantamento fiscal como saídas de SOJA EM GRÃOS.

Diante de tais constatações, no exercício de 2017 a SOJA EM GRÃOS remanesce assim a exação:

EI de 140 kg + Entradas de 42.245.203 kg – Saídas de 39.569.061 kg (38.469.651 + 1.099.410) – EF de 1.712.963 kg = 963.319 kg de omissão de saídas, ao valor de R\$ 0,99, resulta na base de cálculo de R\$ 953.685,81 e no **ICMS devido de R\$ 114.442,30**.

- **Soja 2018:** EI (1.712.963 kg) e EF (5.534.038 kg), tendo o autuante utilizado 5.528.979 kg, não considerando o estoque do produto 0703 do inventário, que acrescido das entradas de 42.229.919 kg e deduzido das saídas de 39.407.807 kg, **apurou entradas omissas de 993.904 kg**. Contudo, destaca que o autuante consignou uma quantidade de estoque final divergente do Inventário e ainda deixou de considerar algumas notas fiscais de venda (3086, 3088 e 4264), sob CFOP 5.102, no total de 99.890 kg (fl. 101), como também considerou diversas notas de complemento de valor (14 kg), que não afetam o quantitativo (fl. 102), assim como considerou diversas notas de produto estranho (sorgo em grãos – fl. 102), contaminando o levantamento fiscal, cuja análise restou comprometida e prejudicada (fls. 101/102).

Resposta. Quanto ao exercício de 2018, cabe razão **parcial** ao recorrente, pois o estoque final de SOJA EM GRÃOS é realmente de **5.534.038 kg** (323.623 + 5.059 + 5.205.356; fl. 11), como também, da análise do correspondente demonstrativo analítico de notas fiscais de saídas sob CFOP “5.102”, às fls. 290 e 339 dos autos, se comprova que as Notas Fiscais de n^{os}: **3086** (fl. 374), **3088** e **4264**, no total de 99.890 kg, não foram listadas no levantamento fiscal como saídas de SOJA EM GRÃOS, assim como as Notas Fiscais n^{os}: 3087, 3089, 3094 a 3096, 4431 a 4433, 4581 e 4643 a 4647 tratam de complemento de valor, pois consignam a “1 KG” e valores díspares, a exemplo de: R\$ 500.000,00 e R\$ 1.491.474,58, conforme se verifica através do demonstrativo analítico às fls. 293, 295, 296 e 339 dos autos.

Contudo, descabe razão ao recorrente quanto à alegação de que no levantamento fiscal considerou diversas notas de produto estranho (sorgo em grãos; fl. 102), a saber: 4373, 4461 e 4477, pois, efetivamente, tais documentos fiscais não foram relacionados no demonstrativo analítico que fundamenta a auditoria de estoque, como se pode constatar às fls. 292 a 294 dos autos.

Diante de tais considerações, no exercício de 2018 a SOJA EM GRÃOS, após correção do estoque final para **5.534.038 kg** e das saídas para **39.507.683 kg** (39.407.808 + 993.904 – 14), os quais, deduzidos do estoque inicial de **1.712.963 kg** e das entradas de **42.229.919 kg** remanesce a omissão de entradas de **1.098.839 kg**, cuja omissão apurada na auditoria de estoque neste exercício foi de **993.904 kg**.

Entretanto, apesar do recorrente ter parcial razão nas alegações, o que ensejou o agravamento da exação, eis que a omissão de entradas de **993.904 kg** passou a ser de **1.098.839 kg**, há de registrar que a exigência da multa de R\$ 11.728,07 (fl. 5 v), objeto da infração 2, foi julgada NULA na Decisão recorrida, logo, a alegação recursal não possui objeto e encontra-se prejudicada.

- **Soja 2019:** EI (5.534.038 kg), porém o autuante utilizou 5.528.979 kg, e EF (7.263.613 kg), que acrescido as entradas de 51.932.949,28 kg e deduzido as saídas de 44.585.305 kg, apurou omissão de saídas de 5.613.010,28 kg. Assim, destaca que o autuante consignou uma quantidade de estoque inicial divergente do Inventário, restando comprometida e prejudicada a análise.

Resposta. Quanto ao exercício de 2019, cabe razão ao recorrente, pois o estoque final do exercício de 2018 e, em consequência, estoque inicial de 2019 de SOJA EM GRÃOS é de **5.534.038 kg** (fl. 11), o qual acrescido das entradas de **51.932.949,28 kg**, deduzido das saídas de **44.585.305 kg** e do estoque final de **7.263.613 kg**, apura-se omissão de saídas de **5.618.069,28 kg**, em vez de 5.613.010,28 kg (fl. 6), ou seja, agrava-se a omissão de saídas em **5.058,92 kg**.

Entretanto, tal correção não ensejou comprometida a exigência fiscal e muito menos prejudicada a análise pelo contribuinte, diante da própria análise recursal, como também não enseja alteração do valor exigido, diante da procedência da infração pela Decisão recorrida e impossibilidade de agravamento neste lançamento de ofício.

- **Soja 2020:** EI (7.263.613 kg) + E (20.812.876 kg) – S (21.090.004 kg) = EF (6.986.485 kg), inexistindo diferença, segundo o apelante. Diz que o autuante considerou entradas de 35.182.380 kg e saídas de 30.086.806 kg, que após acréscimo do estoque inicial e dedução do estoque final apurou omissão de saída de 5.372.702 kg. Porém, não considerando as remessas e retornos para depósito e desconsiderando o erro de 4.473.751 kg (fl. 104), bem como dois arredondamentos, confirmam-se os dados acima de: EI (7.263.613 kg) + E (20.812.876 kg) – S (21.090.004 kg) = EF (6.986.485 kg), inexistindo diferenças. Assim, afirma que a análise restou demonstrada.

Resposta. Quanto ao exercício de 2020, descabe razão ao apelante, pois, não vislumbro o alegado “erro” de 4.473.751 kg (fl. 104), cujos dados são fidedignos aos ínsitos no demonstrativo analítico (fl. 363), assim como descabe a desconsideração das remessas e retornos para depósito conforme já analisado anteriormente neste voto (2ª consideração), pois, na auditoria de estoque, deve-se considerar todos as notas fiscais de remessas e de retornos, assim como os estoques finais específicos, cuja movimentação **não** deve afetar o resultado da auditoria de estoque, caso o contribuinte cumpra o quanto determinava o § 2º, do art. 225 do Decreto nº 13.780/12, ou seja, arrolados, separadamente os estoques pertencentes ao estabelecimento em poder de terceiros, cuja escrita dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do contribuinte (art. 215 / RICMS).

Ademais, ao não discriminar o estoque em poder de terceiros, considerando todo estoque final do exercício em seu poder, como parece alegar o recorrente, tal situação implicaria num estoque final inflado (inclusive com o estoque em poder de terceiros) o que diminuiria a omissão de saídas apurada na auditoria de estoque e, em consequência, nenhum prejuízo trouxe ao contribuinte.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 1.662.549,53, em decorrência da redução do valor exigido de R\$ 448.535,58 para **R\$ 114.442,30**, inerente ao exercício de 2017 da infração 1.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206851.0011/21-7**, lavrado contra **BRAZIL SPECIAL COMMODITIES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.662.549,53**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 1º de dezembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS