

PROCESSO - A. I. N° 102148.0001/14-4
RECORRENTE - HC PNEUS S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0147-02/15
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04.11.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0207-11/20-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **I)** IMPOSTO NORMAL; **II)** IMPOSTO ANTECIPADO. Infrações 03 e 04 parcialmente elididas pelo Recorrente, tendo em vista a comprovação de que determinadas mercadorias efetivamente não ingressaram em seu estabelecimento. Reconhecimento pelo próprio Autuante. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão proferida pela 2ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$25.385,60 em decorrência do cometimento de cinco infrações, sendo que apenas as Infrações 03 e 04 foram objeto de Recurso Voluntário.

Infração 03. – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias. (RV).

Data da Ocorrência: Entre 31/12/2009 e 31/12/2011. **Valor:** R\$ 12.876,48.

Infração 04. – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de MVA, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. (RV).

Data da Ocorrência: Entre 31/12/2009 e 31/12/2011. **Valor:** R\$ 7.710,91.

Após concluída a instrução, os autos foram remetidos para apreciação pela 2ª JJF que entendeu por bem, julgar, em decisão unânime, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o que fez nos seguintes termos:

“VOTO

Preliminarmente, observo que a fiscalização descreveu detalhadamente o fato objeto da autuação, tendo, inclusive, promovido a anexação dos demonstrativos que respaldam o lançamento, conforme folhas 15 a 634. Entendo, portanto, que o lançamento se encontra revestido das formalidades previstas em lei.

Quanto ao mérito, relativamente às infrações 02 e 05, a autuada acatou o lançamento, tendo acostado comprovante de quitação da infração 02, conforme folhas 654 e 655. Assim, tenho por procedentes as infrações 02 e 05.

Quanto à infração 01, a acusação fiscal consiste em “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais”. A autuada não se opôs expressamente ao lançamento, embora tenha acostado cópia do comprovante de parte do pagamento, conforme folhas 657 e 658.

Em sua informação fiscal, o autuante acata o pagamento parcial e reduz o débito para R\$1,90, conforme trecho

da sua peça informativa, à folha 745, abaixo transcrito.

“... o contribuinte foi intimado em 17/01/2014, conforme fls. 123/4, deste PAF para se pronunciar acerca do cálculo da diferença de alíquota, inclusive da Nota Fiscal nº 3.201. E em 19/02/14, o contribuinte apresentou a GNRE e o DAE do pagamento da diferença de alíquota, conforme fls. 320 a 322 No entanto, equivocadamente, o fiscal não levou em consideração, mas o faz agora. Além disso, conforme cópia do SIGAT, o contribuinte pagou a diferença de alíquota da Nota Fiscal nº 12.869, no valor de R\$ 1,90. Diante disso, encerro a cobrança desta infração.”

Assim, acompanhando a informação fiscal produzida pelo autuante, tenho por procedente em parte a infração 01, no valor de R\$1,90.

Quanto às infrações 03 e 04, ambas decorreram de um mesmo roteiro de fiscalização, consistente no levantamento quantitativo de estoques que apurou omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Como decorrência da omissão apurada, a fiscalização cobrou o imposto normal sobre as operações de entrada omitidas, por responsabilidade solidária (infração 03), o imposto substituído por antecipação, referente as mesmas operações (infração 04) e a multa pela falta de emissão dos documentos fiscais de saída (infração 05). A defesa se referiu a ambas conjuntamente. Em vista disso, tratá-las-ei, também, de forma conjunta, entendendo que as razões de julgar atingem-lhes de forma indistinta.

Quanto aos fatos que conduzem à constatação da omissão de entradas, os demonstrativos elaborados no sistema de automação SAFA, anexados pelo autuante, às folhas 489 a 566, evidenciam, com clareza, a ocorrência de entrada de mercadorias sem o correspondente registro na escrita fiscal da empresa, como resultado da diferença entre o estoque final inventariado e aquele constante da escrita contábil.

Para tal, o autuante fez uso dos demonstrativos do sistema SAFA, tais como o levantamento individualizado de toda a movimentação de cada um dos itens inventariados, identificando-os pelo código e descrição, bem como a unidade, situação tributária, estoque inicial, entradas, estoque final, saídas reais, saídas com nota fiscal, a omissão, o preço médio, e o valor da omissão.

Assim, a omissão encontrada é resultado de uma simples operação aritmética entre as variáveis citadas, de forma que a soma do estoque inicial com as entradas e a subsequente subtração das saídas leva ao quantitativo das saídas reais. Essas últimas são comparadas ao total das saídas com notas fiscais, para se chegar à diferença encontrada (vide relatório “DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES”, às folhas 493 (exercício de 2009), 513 a 514 (exercício de 2010) e 544 a 545 (exercício de 2011)).

Quanto aos estoques inicial e final, o autuante acostou cópia do livro de inventário (às folhas 567 a 634), no qual se encontram consignados os saldos de estoques utilizados na elaboração do trabalho.

Quanto às operações de entradas consideradas no levantamento quantitativo, o preposto fiscal anexou os relatórios “Levantamento Quantitativo das Entradas”, com a relação especificada de todos os documentos fiscais, e a respectiva identificação da data, número da nota fiscal e quantidade do produto inventariado. O mesmo foi feito em relação às operações de saída.

Desincumbiu-se, assim, do seu ônus probatório naquilo que se refere aos elementos reveladores da ocorrência do fato gerador, constitutivo do seu direito de exercer legitimamente a prerrogativa do cargo, traduzida no lançamento do crédito tributário.

Transferiu, com isso, o ônus probatório à impugnante, a qual precisaria fazer prova dos elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito reclamado, a depender da estratégia defensiva que venha a ser adotada pela empresa, tudo em consonância com as regras do direito probatório, previstas no artigo 140 e seguintes do RPAF, bem como nos artigos 332 e seguintes do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal.

Em sua impugnação (folhas 644 a 652), a autuada não faz uma contestação especificada dos números utilizados no levantamento fiscal, tendo se limitado a arguir questões conceituais, afirmando que “nunca adquire produtos de pessoa física”, conforme folha 648. Afirma, igualmente, que a legislação que embasou a autuação não se aplica à empresa autuada (folha 649), embora não especifique a que normas se refere, muito menos esboce qualquer argumentação para convencer-nos acerca da viabilidade de sua tese.

A defesa dispara, ainda, alegações voltadas à correção de códigos dos produtos vendidos, afirmando que o fiscal autuante considerou os acertos de codificação como fato gerador do ICMS. Assegura que a simples emissão de documentos fiscais não se constitui em fato gerador do imposto.

Ora, a argumentação deduzida pela autuada não se apresenta eficaz no sentido de elidir a autuação, pois constrói assertivas que não têm pertinência com o objeto da autuação, ou, ao menos, não têm força para opor-se ao lançamento, senão vejamos. A aquisição de produtos a pessoa física não é elemento imanente à acusação fiscal, já que a ausência de emissão de documentos fiscais não está relacionada a essa condição, mas à constatação feita em decorrência da movimentação de estoques da empresa, cuja contabilização apurou um saldo em estoque final inferior àquele efetivamente encontrado.

Para elidir a acusação fiscal, faz-se necessário que a impugnante aponte, de forma especificada, qual ou quais das notas fiscais lançadas não correspondem a uma efetiva entrada de mercadoria, ônus processual indispensável a obstar o lançamento.

A emissão de documentos fiscais para corrigir o estoque não foi considerada, pelo fisco, como fato gerador do imposto, ao contrário do que afirma a autuada, pois o lançamento, naquilo que se refere a essas duas infrações decorreu, como já explicado acima, da diferença entre os saldos finais, contabilizado e existente fisicamente, não guardando nenhuma pertinência com operações isoladas.

Quanto aos acertos de estoque referidos pela defesa, é importante notar que o erro na codificação da mercadoria resulta sempre, no âmbito de um sistema automatizado de emissão de documentos fiscais, em uma emissão de um documento fiscal registrando a saída de uma mercadoria distinta, pois não é concebível que se altere o código sem alterar a descrição correspondente do produto.

Assim, soa incompreensível a afirmação defensiva de que “não há que se falar de devolução de mercadoria, pois o cliente recebeu a mercadoria correta”. Como terá sido correta se o código foi alterado? Tal assertiva soa inadequada no contexto automatizado de emissão de documentos fiscais.

Deixou a autuada de contestar as quantidades apresentadas pela fiscalização relativas a estoque inicial, notas fiscais de entrada, estoque final e notas fiscais de saída. Sem a modificação de tais quantitativos, torna-se ineficaz qualquer tentativa de modificar o resultado da equação que espelhou toda a movimentação de estoques da companhia.

Assim, ao deixar de fazer uma contestação especificada em relação aos números deduzidos pelo autuante no lançamento de ofício, a autuada sucumbiu no exame do objeto da autuação, ou seja, restaram provados os fatos alegados pelo preposto fiscal, respaldados nos demonstrativos já citados, traduzidos como a divergência entre os saldos de estoque final inventariados e o contabilizado, pois tal é a consequência que se extrai a partir da leitura do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...
§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

...
IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;
...”

Assim, entendo que a autuada não se desincumbiu a contento do seu ônus processual de provar que não houve a omissão de entradas e saídas de mercadorias, esta última por presunção.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração, em conformidade com o quadro abaixo:

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA	ENQ. LEGAL
01	R\$1,90 (Nov/10)	60%	Art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96
02	R\$4.552,11	60%	Art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96
03	R\$3.732,17 (dez/09)	70%	Art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96
03	R\$9.144,31 (dez/10 e dez/11)	100%	Art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96
04	R\$7.710,91	60%	Art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96
05	-	R\$ 50,00	
TOTAL	R\$25.141,40	-	

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, com base nas seguintes alegações:

- Alega que o i. agente fiscalizador e o Julgador primeiro desconheceram a sistemática adotada pelo Recorrente, muito embora fartamente demonstrada, de forma sintética e analítica na documentação acostada aos autos ainda na fase impugnatória, e que, mais uma vez, se requer o seu exame, especialmente o demonstrativo denominado RESUMO DE ERROS DO LEVANTAMENTO FISCAL e aqueles juntados ao presente recurso;
- Destaca que teriam sido desconsiderados na autuação e no julgamento, a situação em que foram realizadas operações de vendas a ordem ou para entrega futura, em que ocorreram dupla soma de quantidade, resultando em diferença tributável, bem como constaria no

demonstrativo de estoque elaborado pelo Autuante quantidades de mercadorias divergentes daqueles constantes nos Livros Fiscais;

- c) Sintetiza a sua atividade operacional, informando que a empresa atua diretamente no mercado de pneus e seus complementos e que para tanto, são adquiridos diretamente de fornecedores ou recebidos em transferência de outros estabelecimentos da mesma empresa, e que a empresa possui um sistema de correção de estoque para equalizar a diferença a maior ou a menor de estoque em decorrência de erro de codificação na operacionalização de entrada ou saída de mercadoria;
- d) Segue aduzindo que as correções do código de operações e natureza de operação de entrada ou saída para acerto de estoque não configuram saídas físicas de mercadorias e, por consequência, não influenciam nos resultados da conta mercadorias. Assim não poderia o Autuante ter utilizado as Notas Fiscais utilizadas para correção do estoque (em que constaria como natureza de operação “acertos de codificação”) como se fossem saídas efetivas de mercadorias;
- e) Por fim, para evidenciar o alegado, afirmar juntar demonstrativo com relação das Notas Fiscais emitidas para correção de estoque bem como demonstrativo comparando os valores indicados no demonstrativo da fiscalização e os valores constantes nos Livros Fiscais.

Posteriormente, após distribuição dos Autos à esta Câmara de Julgamento Fiscal, e ante a complexidade da matéria e o enorme volume de documentos acostados pelo Recorrente, foram realizadas algumas diligências.

Em sua última manifestação nos Autos, o Recorrente se manifestou (**fls. 2723/2736**), com base nas seguintes alegações:

- a) Apesar de terem sido excluídas determinadas notas fiscais pelo Autuante, ainda permanecem pontos a serem revisados;
- b) Sustenta sua percepção de que se mostra correta a operação com CFOP 1949 “outra entrada de mercadoria” emitidas contra si mesmo, para acerto de estoque e que não se mostra razoável a exigência do Autuante de que as notas de entrada para regularização do estoque fossem notas de devolução, na medida em que não há como saber exatamente qual a nota fiscal de saída, em específico, houve erro na sua emissão. Segue aduzindo que não poderia emitir nota fiscal de devolução pois as mercadorias jamais saíram do seu estoque;
- c) Sustenta que seria contraditório o Autuante ter aceitado as notas fiscais cuja operação trata de “outras saídas”, para fins de ajuste de estoque, e não aceitar as notas fiscais referentes a “outras entradas” para o mesmo fim;
- d) Alega que o Cupom Número 01, considerado pela fiscalização, em verdade não existe. O único fundamento em que o Autuante se baseia para sustentar a existência do referido Cupom, ou seja o fato de existir o Registro Tipo 60 do Sintegra e 179 registros processados pelo SAFA, não é suficiente a comprovar a existência do referido Cupom. Isso porque haver 179 registros Tipo 60 apenas prova que há 179 linhas dentro do arquivo e não que há 179 cupons;
- e) Pontua que a comprovação de inexistência do Cupom nº 1 pode ser vista do Arquivo Sintegra referente ao mês de março de 2010, revela que a contagem dos cupons se inicia no nº 34;
- f) Por fim, elenca, para cada item da autuação, o que entende por erros analíticos cometidos pela fiscalização e requer, assim, o reconhecimento da improcedência total das Infrações 03 e 04.

Diante da manifestação do Recorrente, o Autuante apresentou sua última Informação Fiscal (**fls. 2869/2879**), alegando que:

- a) A emissão de notas fiscais com CFOP 1949 para correção de estoque não se mostra correto, e que deveria ter utilizado o CFOP 1202, não tendo o Recorrente trazido qualquer fato novo em relação às suas manifestações anteriores;

- b) Com relação ao Cupom nº 01, afirma não se tratar de afirmar a existência ou não do mesmo, mas sim que de declarar que o sistema SAFA, ao processar os arquivos magnéticos, apresenta o resumo do mês com aquele número. Segue aduzindo que o Registro no Arquivo Magnético 60A identifica a situação tributária e a alíquota da operação. Segue afirmando que os recibos do Sintegra há menção ao mesmo valor de operação - R\$21.733,00 - e que, em ambos, não há indicação de base de cálculo, o que levaria a supor que tais valores se referem a mercadorias sujeitas a ST, a exemplo das mercadorias objeto da infração que seriam “pneus” e “câmaras de ar”;
- c) Posteriormente se manifestou especificamente sobre cada um dos itens apontados pelo Recorrente, e reiterou o teor da sua última diligência, acatando, contudo, a Nota Fiscal nº 1555, em razão da comprovação de fora objeto da operação apenas 02 unidades da mercadoria;
- d) Dessa forma, remanescem parcialmente as Infrações 03 e 04, no montante de R\$8.133,20 e R\$4.823,49.

Por fim, os autos foram reencaminhados para esta 1ª Câmara, com o objetivo de ser apreciado o Recurso Voluntário.

O conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira se declarou impedido por ter participado da decisão de primeira instância, sendo substituído pelo conselheiro suplente Eduardo Ramos de Santana.

VOTO

Mediante o presente Auto de Infração, imputa-se ao sujeito passivo o cometimento de cinco infrações, sendo que apenas fazem parte do Recurso Voluntário as Infrações 03 e 04, ambas tipificadas como falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter adquirido mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, sendo que a Infração 03 se refere a imposto devido por responsabilidade solidária e a Infração 04 a imposto devido por substituição tributária.

Em síntese, o Recorrente alega nas suas razões recursais, que as supostas omissões de entrada apontadas pela Fiscalização, decorreriam da desconsideração pelo Autuante, dos seguintes fatos: (i) teriam sido desconsideradas operações de vendas a ordem ou para entrega futura, tendo sido as mercadorias consideradas em duplicidade; (ii) a empresa possui um sistema interno de controle de estoques para equalizar diferenças resultantes de erro de codificação na operacionalização de entrada ou saída de mercadoria, e que o erro na saída seria corrigido com a emissão de nota fiscal com CFOP 1949; e (iii) o Cupom Fiscal nº 01 – ref.: 03/2010 – não existe e não poderia ser considerado pela Fiscalização.

Observo que a questão é eminentemente fática e, nesse sentido, importante destacar o roteiro utilizado pela Fiscalização, muito bem descrito pela Junta:

“Quanto aos fatos que conduzem à constatação da omissão de entradas, os demonstrativos elaborados no sistema de automação SAFA, anexados pelo autuante, às folhas 489 a 566, evidenciam, com clareza, a ocorrência de entrada de mercadorias sem o correspondente registro na escrita fiscal da empresa, como resultado da diferença entre o estoque final inventariado e aquele constante da escrita contábil.”

“Para tal, o autuante fez uso dos demonstrativos do sistema SAFA, tais como o levantamento individualizado de toda a movimentação de cada um dos itens inventariados, identificando-os pelo código e descrição, bem como a unidade, situação tributária, estoque inicial, entradas, estoque final, saídas reais, saídas com nota fiscal, a omissão, o preço médio, e o valor da omissão.”

“Assim, a omissão encontrada é resultado de uma simples operação aritmética entre as variáveis citadas, de forma que a soma do estoque inicial com as entradas e a subsequente subtração das saídas leva ao quantitativo das saídas reais. Essas últimas são comparadas ao total das saídas com notas fiscais, para se chegar à diferença encontrada (vide relatório “DÉMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES”, às folhas 493 (exercício de 2009), 513 a 514 (exercício de 2010) e 544 a 545 (exercício de 2011).”.

Após seguidas diligências, parte das alegações do Recorrente foram acatadas pelo Autuante, tendo sido reduzidas as Infrações 03 e 04, para o montante de R\$8.133,20 e R\$4.823,49, respectivamente.

No tocante às operações de vendas a ordem ou para entrega futura, indicadas pelo Recorrente, observo que todas as notas foram consideradas e excluídas da Autuação, de modo que essa alegação resta prejudicada.

Com relação ao ajuste de estoque, entendo que o Recorrente, no caso de observar equívocos na emissão de notas de saída, sem que a mercadoria saia do seu estoque, para corrigi-los deveria emitir nota de devolução simbólica com relação àquela mercadoria específica ou ao menos vincular a nota de correção à nota em que houve o erro a ser corrigido. Não se pode admitir a alegação do Recorrente de que não é possível saber a que nota de saída se refere o erro, pois eventual problema na gerência do estoque não pode ser oposto ao Fisco para afastar a infração.

Quando ao chamado Cupom nº 01, observo que o Autuante junta comprovação de que o sistema SAFA, ao processar os arquivos magnéticos, apresentou o resumo do mês com aquele número, que ademais é irrelevante para o deslinde da questão, caso não se comprove que as operações não existiram, e no qual constam os mesmos valores indicados nos recibos do Sintegra. Não tendo sido juntadas provas, portanto, capazes de infirmar tais valores, tais itens devem ser mantidos.

Por tudo quanto exposto, voto pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, acatando as reduções realizadas pelo Autuante, bem como reitero a necessidade de homologação dos valores pagos referentes às Infrações 01, 02 e 05.

Infração	AI (1)	Diligência Fiscal (fl. 2705) (2)	Inf. Fiscal (atual) (3)
Infr.01-16.02.01	196,10	1,90	1,90
Infr.02- 01.03.02	4.552,11	4.552,11	4.552,11
Infr.03-04.05.08	12.876,48	8.137,47	8.133,20
Infr.04-04.05.09	7.710,91	4.826,02	4.823,49
Infr.05-04.05.03	50,00	50,00	50,00
Total	25.385,60	17.567,50	17.560,70

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 102148.0001/14-4, lavrado contra HC PNEUS S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$17.510,70**, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.377,50, 70% sobre R\$2.574,20 e 100% sobre R\$5.559,00, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “f” e “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso III, “d” do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos referentes às infrações 01, 02 e 05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR

*ESTADO DA BAHIA
SECRETRIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGF/PROFIS