

**A. I. Nº** - 279757.0028/20-3  
**AUTUADO** - DISALLI COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTES** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e JALON SANTOS OLIVEIRA  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/07/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0087-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas, como de saídas, através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto, com base no maior valor não declarado (saídas). Negado o pedido para realização de perícia contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de junho de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$90.519,82, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **04.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, nos exercícios de 2015 e 2016, totalizando R\$90.420,56, multa de 100%.

Infração 02. **04.05.09.** 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 margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2015 e 2016), no montante de R\$99,26, multa de 60%.

Tempestivamente, o autuado, por seu procurador, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 31 a 35, onde após resumir as infrações, esclarece ser pessoa jurídica que tem como objeto social a distribuição de gêneros alimentícios, sendo reconhecida pela responsabilidade no cumprimento de suas obrigações tributárias.

Salienta que a grande maioria dos itens que comercializa estão sujeitos à Substituição Tributária, com ICMS recolhido de forma antecipada.

Justifica que pela similaridade de alguns produtos (variantes de marca, peso, litragem, etc.), por vezes ocorrem erros na logística da empresa, que culminam na troca de determinados produtos do pedido, por outros similares, o que somente é verificado em momento posterior ao do controle do estoque, o que terminou por ocasionar as mencionadas omissões de saídas e/ou entradas.

Ressalta que no curso da auditoria, os valores inicialmente levantados pela fiscalização eram bastante superiores àqueles efetivamente devidos.

Relata que apresentada a documentação, os autuantes levaram em consideração muitas das informações prestadas, tendo realizado a retificação correta do exercício de 2015, enquanto em

relação ao exercício de 2016, a retificação correu apenas de forma parcial, laborando em erro quando da fixação do estoque final.

Indica estar o valor encontrado de R\$86.875,46 equivocado, pois, para a fixação das quantidades de estoque final não foram consideradas as quantidades existentes em 31/12/2016, e sim, os valores constantes em 28/02/2017, data do envio das informações de estoque, o que terminou por gerar a diferença apontada.

Aduz que em levantamento realizado, confirmou ser devido o valor de R\$3.545,10, relativo ao exercício de 2015, enquanto para 2016 reconhece como devido R\$4.539,95.

Argumenta que a referida apuração pode ser comprovada por documentação que segue anexa, qual seja, planilha em formato excel contendo os dados da autuação e os por ela escriturados, todos em suporte na documentação fiscal específica que garante seguirá anexa.

Diante de reconhecer a procedência parcial da infração 01, no valor de R\$8.085,05, bem como na infração 02, no montante de R\$99,26, ao tempo em que informa que visando beneficiar-se da redução constante do artigo 45, inciso I, da Lei 7.014/96, realizará o pagamento no prazo ali fixado, procedendo à juntada dos comprovantes no momento oportuno.

Porém, a diferença de R\$82.335,51 deve ser afastada da presente autuação fiscal, sendo declarada a insubsistência do lançamento, arremata.

Repisa que conforme demonstrado, a diferença apontada decorre, unicamente, de erro na fixação do estoque final do exercício de 2016, pois, embora o correto fosse considerar as quantidades de produtos existentes em 31/12/2016, foram utilizadas, quando da autuação, as quantidades existentes em 28/02/2017 (data limite de envio das informações).

Tem como evidente dever ser a impugnação acolhida, para o julgamento parcialmente procedente da infração 01, referente ao exercício de 2016, que, conforme entende demonstrado à saciedade, é indevido.

Requer, caso o equívoco relatado não seja acolhido, a realização de perícia contábil na forma do artigo 123, § 3º da “Lei 7.629/99”, a qual deverá analisar se as omissões levantadas estão corretas, e, principalmente, se houve a perfeita determinação dos estoques finais, mormente em 2016, em que reside a controvérsia nos presentes autos.

Finaliza, requerendo seja recebida e provida a presente peça, para afastar o lançamento de R\$82.335,51, referente à infração 01, exercício de 2016, diante de, conforme demonstrado, ter este valor decorrido de erro de determinação do estoque final do exercício de 2016, de acordo com as provas que garante seguirem acostadas.

Reconhece a procedência parcial de R\$8.085,05, na infração 01, sendo R\$3.545,10 de 2015 e R\$4.539,95 para o exercício de 2016, bem como a procedência total da infração 02, requerendo as reduções de multas constantes do artigo 45, inciso I, da Lei 7.014/96.

Conclui, no sentido de que, caso não seja reconhecido o equívoco na determinação do estoque final do exercício de 2016, seja realizada perícia contábil anteriormente justificada.

Informação fiscal prestada por um dos autuante às fls. 56 a 58, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, indica que conforme declarado pela autuada, o levantamento fiscal foi realizado com suas fases apresentadas a seu preposto para análise e considerações que se fizessem necessárias.

Assevera que, conforme corrobora assertiva de fl. 33, inicialmente os valores levantados foram superiores ao exigido ao final, no Auto de Infração.

Garante que os argumentos comprovados foram considerados levando-se em consideração particularidades das suas operações assim como comprovados erros de escrituração.

Frisa, retornar a empresa, em sede de defesa administrativa trazendo motivo já abordado e acolhido no curso da ação: inventário declarado em 31/12/2016, e a bem da verdade, aponta ter

esse ponto sido discutido e acolhido pelos autuantes, qual seja: do estoque que a autuada declarou em 28/02/2017, referente a 31/12/2016, não foi considerado na ação fiscal.

Rebate tal argumento, firmando ter sido considerado, sim, o que apresentou e que seria retificado logo ao fim da ação fiscal, com base nos seus registros de controle interno de estoque, arremata.

Como prova disso, aponta o valor do estoque declarado na DMA e informado na EFD totalizando R\$7.317.576,77, em 28/02/2017, como sendo referente a 31/12/2016.

Porém, conforme se comprova na planilha “RI2016”, do arquivo “Dissali\_Estoques\_2015\_2016” (em formato excel, constante na mídia de fl. 22), cópia entregue à autuada, conforme recibo de Arquivos Eletrônicos (fl. 23), foram consideradas as quantidades (e valores) corretos, na alegação durante o curso da ação fiscal.

Ou seja, o total do Registro de Inventário em 31/12/2016, considerado no levantamento quantitativo de estoques, foi de R\$7.014.942,60, declarado pela empresa como sendo correto à época da ação fiscal, finaliza.

Questiona o fato de, agora, retornar a empresa autuada para alegar que o que declarou que estava correto, em detrimento do que declarara anteriormente e estava incorreto, não está também correto, ou seja, após seus valores e quantidades ditos corretos, considerados pelos autuantes, culminarem na exigência de R\$86.875,46 de ICMS no exercício findo em 31/12/2016, já não estão mais corretos, o que interroga.

Pontua a alegação defensiva de que as quantidades não são mais aquelas e que retificadas se traduzem no ICMS a reclamar de R\$4.539,95, como se observa à fl. 33.

Justifica não ter como ficar acolhendo infinitamente os argumentos de erro de “escrituração” alegados pela autuada, principalmente após a conclusão da ação fiscal, na qual participou efetivamente tendo acesso a todos os números levantados.

Inclusive, observa que a autuada, mesmo após a conclusão da ação fiscal, não retificou a DMA do mês de fevereiro de 2017, com os valores que disse serem corretos e que o faria, e que foram considerados no levantamento fiscal.

Conclui que as cópias anexadas à presente informação fiscal são do conhecimento empresa, o Registro de Inventário (fls. 01 e 19) consta na mídia que lhe foi entregue e o espelho da Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA/Estoque foi elaborada e transmitida pela mesma.

Arremata não haver como se acolher, mais uma vez, sua alegação de “erro” de escrituração do Registro de Inventário em 31/12/2016, pois assim já foi feito no curso da ação fiscal.

Esclarece que todos os procedimentos determinados pelo Decreto nº 7.629/97 foram adotados no curso da ação fiscal.

Diante do exposto, requer a procedência do Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento do advogado da empresa, Dr. Daniel Prazeres, OAB/BA 23.279, que em sede de sustentação oral, aduziu terem ocorrido erros no estoque, mas no caso presente, houve retificação do estoque de 2015 pelos autuantes, todavia, em relação ao estoque de 2016, foi apresentado o estoque de fevereiro, e utilizado, o estoque de 28/02/2016, e não o de 31/12/2015, o que justifica a impugnação do valor.

Reconhece ser devido parte do valor lançado, todavia se insurge contra o valor do estoque utilizado pelos autuantes, não tendo havido sucessão de alterações nos valores de estoque, motivo pelo qual pede a improcedência do valor impugnado, ou, a realização de perícia técnica.

## VOTO

O presente lançamento, constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de impugnação por parte do autuado, ainda que de forma parcial, a infração 01.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através da transmissão de Cientificação de Início de Ação Fiscal, mensagem 159.739, postada em 15/05/2020, lida e cientificada pelo mesmo em 18/05/2020 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 07 a 21, impressa, por amostragem, e entregue ao contribuinte mediante recibo apostado na fl. 21, e em formato digital na mídia de fl. 22, entregue em cópia na forma do recibo de fl. 23.

O contribuinte tomou ciência da lavratura do Auto de Infração mediante leitura realizada em 03/09/2020, da Intimação para Tomar Ciência e Efetuar Pagamento de Auto de Infração ou Contestação, transmitido na mesma data, através da mensagem 173.960 do DTE (fl. 25).

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometida, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Algumas observações preambulares são necessárias: quando o contribuinte autuado se refere à “Lei 7.629/99”, em verdade, subtende-se que queira se reportar ao Decreto 7.629/99, que aprovou o RPAF/BAHIA.

Da mesma forma, ao mencionar o autuante o “Decreto 7.629/97”, acredito que tenha se referido ao mesmo RPAF/99, publicado em 09/07/1999.

Quanto ao pedido defensivo para aplicação do artigo 45 da Lei 7.014/96, esclareço que a redução do percentual de multa é aplicada quando do recolhimento da parcela reconhecida como devida pelo contribuinte, e não por este órgão julgador, vindo a ser um direito do mesmo, e não uma concessão ou favor do ente estatal, não tendo, inclusive, vindo aos autos a comprovação de realização de qualquer recolhimento relativo ao presente Auto de Infração, apesar da promessa feita em sede defensiva.

Inexistindo questões preliminares a serem apreciadas, adentro na análise do mérito.

Quanto a solicitação de realização de perícia contábil, não acolho, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.*

A justificativa de tal negativa, se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e

prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento que contém erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada, apenas se pautando em dados extrafiscais.

Além disso não houve formulação de questões a serem analisadas na perícia, caso deferida, o que, igualmente, prejudica o acolhimento do pedido.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento do direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, com atividade principal de “Comércio Atacadista de Carnes Bovinas e Suínas e Derivados”, estabelecido no município de Lauro de Freitas.

Diante do fato de a infração 02 ter sido reconhecida como devida pelo sujeito passivo, e não ter sido impugnada, se encontra fora da lide, e tida como procedente.

A matéria em discussão, referente à infração 01, se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

*“Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:*

*I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado”.*

*Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:*

*“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos”.*

*A situação presente nos autos (concomitância de omissões de entradas com as omissões de saídas) é abordada nos artigos 12 e 13:*

*“Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.*

*Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, 'a', e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas”;*

Ou seja: foram apuradas no mesmo período, omissões tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, o que, na forma da determinação ali contida, ensejou que fosse lançado na infração o maior valor apurado, ou seja a omissão de saídas, abordada no artigo 4º da referida Portaria:

*“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo*

*contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita”.*

Quanto a isso, não remanesce qualquer dúvida, sendo, pois, pacífico o entendimento para tal infração.

Há de se observar apenas que as menções às regras estatuídas no RICMS/97 foram revogadas e devem ser substituídas por aquelas contidas na Lei 7.014/96 e RICMS/12 em vigor.

Os resultados apurados são suficientes para comprovação de que as mercadorias saíram sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tal infração.

De acordo com a legislação e entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados: se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelos autuantes, todos retirados da EFD do contribuinte.

Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros.

Logo, diante do fato de terem sido observados os princípios do processo administrativo fiscal, respeitando os mesmos, inexistente qualquer violação, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contraditório, além do princípio da legalidade, bem como obedecidos os procedimentos regulamentares e normativos, tornando o feito isento de qualquer mácula que o contamine com nulidade ou improcedência.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.*

Já o doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo*

*administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

Ressalte-se ainda, que tal princípio, impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra, a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal, em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial, quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar aos litigantes, garantias semelhantes tanto no processo judicial, quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material, deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades:

- a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal;
- b) verdade descrita na impugnação do contribuinte;
- c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no presente caso.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador, em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 3º.

Passo a analisar, pois, a tese da defesa, que se resume na existência de erros na sua escrituração que comprometeram o resultado da auditoria realizada, a tornando “equivocada” e imprecisa.

Para tal argumento necessário se esclarecer estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Tal arquivo deve ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a empresa autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma do mencionado Convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte escriturar os seus livros fiscais e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, sendo de sua única responsabilidade a ocorrência



de erros e equívocos, lembrando que os fatos geradores são dos anos de 2015 e 2016, ao passo que a autuação é do ano de 2020, ou seja, houve margem temporal suficiente para que em momento anterior ao da auditoria, o contribuinte constataste tais equívocos alegados e os corrigisse em sua escrituração fiscal, atentando para as disposições normativas a respeito.

Vale esclarecer que o Registro de Inventário, a exemplo dos demais livros fiscais, foi preenchido pelo autuado, com base em seus dados existentes, sendo que este livro possui como regra geral o fato de dever ser escriturado pelas empresas que mantenham mercadorias e produtos em estoque na data de encerramento de seu balanço patrimonial, atentando para a necessidade de atender aos preceitos da legislação, especialmente o ICMS, IPI e o IRPJ.

Se destina a arrolar, pelos seus valores, identificando as mercadorias, matérias primas, produtos acabados, semiacabados, além de bens em almoxarifado, inclusive em poder de terceiros e os pertencentes a terceiros em poder do estabelecimento, existentes na data do balanço patrimonial levantado, de acordo como artigo 261 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Na ausência de estoques, tal fato deve ser igualmente mencionado.

No novo Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018, aprovado pelo Decreto 9.580/18, a obrigatoriedade do Livro Registro de Inventário se encontra no artigo 275, inciso I, mantidas as demais exigências acima listadas.

Na EFD, o bloco H, com informações do inventário, deverá ser informado junto com a movimentação do segundo período de apuração subsequente ao levantamento do balanço. Em regra, as empresas encerram seu balanço no dia 31 de dezembro, devendo apresentar o inventário até sessenta dias após tal data, ou seja, na escrituração de fevereiro. Havendo legislação específica, o inventário poderá ter periodicidade diferente da anual e ser exigido em outro período.

Assim, temos que no referido bloco H, que como visto, destina-se a informar o inventário físico dos estabelecimentos, nos prazos previstos acima, os registros a serem informados são:

Registro H001: abertura do bloco H, este que deve ser gerado para abertura do bloco H, indicando se há registros de informações no bloco. Obrigatoriamente deverá ser informado “0” no campo IND\_MOV no período de referência fevereiro de cada ano, relativamente a 31/12 do ano anterior.

Registro H005: totais do inventário, este que deve ser apresentado para discriminar os valores totais dos itens/produtos do inventário realizado em 31 de dezembro de cada exercício, ou nas demais datas estabelecidas pela legislação fiscal ou comercial.

Registro H010: inventário, este que deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque.

Registro H020: informação complementar do inventário, este registro que deve ser preenchido para complementar as informações do inventário, quando o campo MOT\_INV do registro H005 for de “02” a “05”.

Por fim, o registro H990: encerramento do bloco H, que se destina a identificar o encerramento do bloco H e a informar a quantidade de linhas (registros) existentes no bloco.

Neste momento processual, a defesa questionar a existência de erros materiais cometidos em relação ao livro Registro de Inventário, não se apresenta oportuno, sequer, pertinente, pois.

Igualmente, descabida se apresenta a indicação de que os valores inventariados pela própria empresa se encontrarem errados, pelos mesmos argumentos acima postos, além do que é de sua única responsabilidade as informações ali contidas e transmitidas à Secretaria da Fazenda e Receita Federal via EFD.

E, diante dos argumentos já utilizados anteriormente, em autuação relativa a levantamento de estoques, que redundou no Auto de Infração 277829.0033/12-0, o qual, julgado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão 0208-03/16, do qual retiro o seguinte trecho do voto, se

constata que a argumentação de existência de erros quanto ao Registro de Inventário à corriqueiro na empresa, sem que as providências para saná-los tenham surtido efeito:

*“Em sede de defesa, inicialmente, alegou que devido a erro na transmissão dos arquivos Sintegra ocorreram falhas não constou o saldo inicial de 2009 que é o mesmo saldo final de 2008. Afirmou que procedera às correções reenviou os arquivos que não foram consideradas pela autuante”.*

Diante destes fatos, entendo caracterizado o disposto nos artigos 140 (o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas), 141 (se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação), 142 (a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária) e 143 (a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal) do RPAF/99, pelo fato de que os arquivos foram integralmente transmitidos pelo sujeito passivo, para a realização dos roteiros de estoques, e refletem as operações realizadas pela empresa, ao longo do período auditado.

Portanto, frente aos argumentos expostos ao longo deste voto, tenho o lançamento como procedente no valor de R\$90.519,82.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0028/20-3**, lavrado contra **DISALLI COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$90.519,82**, acrescido das multas de 60% sobre R\$99,26 e de 100% sobre R\$90.420,56, previstas no artigo 42, incisos II, alínea “d” e III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 13 de maio de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR