

**A. I. Nº** - 271351.0009/20-1  
**AUTUADO** - CAVALCANTI & CARDOSO LTDA.  
**AUTUANTE** - LAUDIONOR BRASIL PEDRAL SAMPAIO  
**ORIGEM** - INFAZ SUDOESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 23/07/2021

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0104-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 15/06/2020, refere-se à exigência de R\$182.132,48 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2019). Omissão de entrada do combustível DIESEL S 10, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$35.699,23. Multa de 100%.

Infração 02 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2019). Omissão de entrada do combustível DIESEL S 500, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$29.642,72. Multa de 100%.

Infração 03 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2019). Omissão de entrada do combustível ETANOL, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$2.700,00. Multa de 100%.

Infração 04 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2019). Omissão de entrada do combustível GASOLINA C, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$84.644,08. Multa de 100%.

Infração 05 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2019). Omissão de entrada do combustível GASOLINA C ADITIVADA, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$4.442,35. Multa de 100%.

Infração 06 – 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria 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 (2019). Omissão de entrada do combustível DIESEL S 10, em função do valor do PMPF, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$4.795,42. Multa de 60%.

Infração 07 – 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria 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 (2019). Omissão de entrada do combustível DIESEL S 500, em função do valor do PMPF, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$3.593,06. Multa de 60%.

Infração 08 – 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria 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 (2019). Omissão de entrada do combustível ETANOL, em função do valor do PMPF, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$800,00. Multa de 60%.

Infração 09 – 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria 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 (2019). Omissão de entrada do combustível GASOLINA C, em função do valor do PMPF, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$14.975,49. Multa de 60%.

Infração 10 - 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria 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 (2019). Omissão de entrada do combustível GASOLINA C ADITIVADA, em função do valor do PMPF, conforme planilhas e EFD do contribuinte. Valor do débito: R\$840,13. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 195 a 209 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa, reproduz os itens do Auto de Infração e alega que a ação fiscal é manifestamente improcedente em todos os seus itens.

De início, alega que houve equívoco do Autuante em seu procedimento fiscal porque não considerou no levantamento quantitativo de estoque todos os dados das notas fiscais de aquisição de combustíveis, o que acabou por gerar uma autuação discrepante da verdade material e da efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS.

Diz que verificou em sua escrita que, por erro da contabilidade, não havia escriturado todos os dados e quantidades das notas fiscais de entradas nos últimos anos, gerando estoques finais irreais e que resultaram indevidamente no lançamento fiscal.

Alega que é nula a ação fiscal, afirmando que não se pode verificar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, como tem sido o posicionamento do CONSEF em diversos Acórdãos. Diz que as dez infrações imputadas são nulas, por estar afrontando os princípios constitucionais do contraditório e do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV da CF/88), além de afrontar o princípio da legalidade do ato administrativo de que trata o art. 37, caput, c/c o art. 150, I da Carta Política de 1988, todos abarcados no próprio art. 2º do RPAF-BA/99, que reproduziu.

Afirma que o Autuante deveria ter verificado todos os elementos fáticos ao seu alcance, a exemplo do relatório de todas as notas fiscais de entrada do Autuado para que não pairasse dúvida de que o ICMS – Substituição Tributária havia sido regularmente retido pelos fornecedores de combustível, é o que se depreende das notas fiscais que disse ter acostado aos autos.

Também alega que o presente processo administrativo fiscal não contém elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração e, nem no copo do Auto de Infração, tampouco no Demonstrativo se pode concluir pela responsabilidade em relação à substituição tributária do ICMS. Diz que faltam ao processo os elementos que materializem a infração que teria o Autuado cometido, uma vez que não contou com todos os elementos contábeis.

Reproduz o art. 18, inciso II, alínea “a”, do RPAF-BA/99 e diz que o Autuante não ofereceu e não utilizou todos os elementos fáticos para que pudesse o Autuado produzir sua defesa. O Autuante também infringiu o Código Tributário Nacional – CTN, que em seu art. 142 trata da atividade de lançar crédito tributário como uma atividade vinculada e obrigatória, e não como se efetivou a ação fiscal “*sub examine*”.

Ressalta que o Processo Administrativo sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada é nulo, conforme tem decidido reiteradamente nossos Tribunais de Justiça e Administrativos, conformando a aplicabilidade do princípio constitucional do devido processo legal, ou mais especificamente, da garantia da defesa. Sobre o tema, menciona decisão do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

Comenta sobre os Princípios da Legalidade e da Moralidade do Ato Administrativo e diz que o agente do fiscal tem certa dose de discricionariedade no ato administrativo do lançamento, na escolha da conveniência e da oportunidade de praticar certos atos, mas deve lembrar que no Direito Tributário prepondera o princípio absoluto da vinculação e do regramento de todo e qualquer ato administrativo fiscal contra o contribuinte será sempre regrado estritamente à previsão legal, deve pautar-se dentro dos limites permitidos em lei.

Também comenta que discricionariedade não é sinônimo de arbitrariedade e tampouco é absoluta. Não cabe ao Auditor desconsiderar o texto da lei, e a ausência dos motivos fáticos do Auto de Infração impedem a conformação formal e material adequada e correta da matéria fática e tecnicamente com a lei.

Entende que não se pode argumentar que o parágrafo primeiro do art. 18 do RPAF-BA/99 alberga o Autuante. Esse dispositivo serve para evitar mora oriunda de eventuais incorreções ou omissões, mas o Auto de Infração deve ser lavrado com observância dos ditames legais. Diz que este CONSEF, por diversas vezes, rechaçou lançamentos fiscais sem qualquer embasamento de certeza e segurança da infração, bem como, com cerceamento do direito de defesa. Cita Acórdãos, reproduzindo a ementa e o voto.

Quanto ao mérito, alega que a ação fiscal desconsiderou que o levantamento quantitativo de estoque utilizou escrita fiscal com erros técnicos contábeis que geraram distorção nos resultados auditados.

Informa que deixou de lançar corretamente as notas fiscais de entrada gerando distorções no livro Registro de Inventário e o estoque final dos últimos exercícios, gerando distorção no estoque inicial do exercício seguinte, o que implicou na suposta diferença encontrada pelo Autuante.

Afirma que estas notas fiscais se sujeitaram à Substituição Tributária, afastando a exigência das dez infrações capituladas no lançamento fiscal. Diz que houve erro de lançamento das notas fiscais que ao serem corrigidas resultaram nos demonstrativos que o Defendente elaborou, afirmando que são números fidedignos em relação às aquisições de combustíveis, estando conforme os números e quantidades reais das notas fiscais de entrada referentes às suas aquisições.

Elabora quadro indicando os estoques inicial e final de cada combustível e quadro comparativo entre o Auto de Infração e o inventário real com os dados constantes nas notas fiscais. Afirma que, com os documentos contábeis adequados à verdade material e às operações realizadas, de acordo com a documentação fiscal, as diferenças encontradas pelo Autuante restarão zeradas.

Transcreve o art. 1º da Lei nº 7.014/96 e informa que os erros de lançamento contábil foram corrigidos e gerados novos SPED registro de inventário, sendo anexados com todas as notas fiscais de entrada de 2014 a 2019, a fim de que sejam conferidos em diligência por fiscal estranho ao feito, e que se proceda a conferência da correção dos lançamentos e dos dados dos livros fiscais, o que ensinará, ao final, a improcedência do presente lançamento.

Assegura que toda a vasta documentação acostada à peça de defesa comprova que não houve qualquer circulação de mercadorias em decorrência de omissão de entradas sem registro na escrita fiscal, ao contrário, houve mero erro técnico contábil no momento da escrituração correta das notas fiscais de entrada de mercadorias.

Pugna pela improcedência de toda a ação fiscal, requer o deferimento de diligência com a finalidade de ser apurada a verdade material e a efetiva ocorrência ou não do fato gerador do ICMS.

Comenta sobre o Princípio da Verdade material e quanto à necessidade da realização de diligência, reproduz ensinamentos da doutrina. Diz que o CONSEF já considerou, em levantamento quantitativo em postos de combustíveis, notas fiscais apresentadas pelo contribuinte. Cita Acórdão neste sentido.

Também comenta sobre a finalidade das diligências e perícias realizadas para compor a prova dos fatos. Diz que o contribuinte tem o direito de solicitar que se esclareça este ou aquele ponto mediante diligência, e a autoridade preparadora tem o direito de apreciar, de acordo com o poder discricionário, se deve ou não despachar favoravelmente o pedido do contribuinte. Após comentários sobre as perícias administrativas e judiciais, diz que o Judiciário quase sempre se mostra sensível ao cerceamento do direito de defesa que a atitude das autoridades administrativas provoca, por vezes, quando se recusa a admitir o exame pericial.

Por todo o exposto, requer seja acatada a preliminar de nulidade. Caso assim não se entenda, diante do princípio da eventualidade, requer o deferimento da diligência fiscal, por Auditor estranho ao feito. No mérito, sejam julgadas improcedentes todas as infrações.

O autuante presta informação fiscal às fls. 213 a 215 dos autos. Faz uma síntese das alegações defensivas e diz que o presente Auto de Infração foi lavrado em decorrência de fiscalização realizada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado de 2019, tendo identificado infrações à legislação do ICMS cujos fatos geradores ocorreram no mencionado exercício.

Assegura que no levantamento fiscal foram consideradas todas as notas fiscais de entrada e de saída, bem como os quantitativos de estoque inicial e final declarados pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Diz que o PAF decorrente da autuação possui todos os elementos para determinar com segurança a infração cometida, sua base de cálculo e tanto o ICMS normal quanto o ICMS sujeito ao regime de substituição tributária, devidos por responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, conforme demonstram as planilhas anexas, fls. 10 a 188 do PAF.

Quanto ao mérito, informa que a auditoria fiscal, além de utilizar como base de dados todos os documentos fiscais emitidos, bem como todos os documentos fiscais destinados ao contribuinte fiscalizado, foi desenvolvido tendo como parâmetros os registros fiscais informados na Escrituração Fiscal Digital – EFD, que conforme a legislação do ICMS, deve conter todas as operações e prestações realizadas, especificando as operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como os serviços utilizados ou prestados, e conter, nos campos e registros próprios, os dados relativos aos estoques inicial e final do exercício imediatamente anterior.

Diz que a reconstituição de toda a escritura fiscal, inclusive com novos lançamentos de notas fiscais de entradas de mercadorias referentes a exercícios anteriores, bem como, a retificação dos registros do inventário de mercadorias, após a constituição do crédito tributário, em consequência do procedimento de auditoria fiscal por levantamento de estoque em exercício fechado, não encontra amparo na legislação do ICMS do Estado da Bahia, conforme art. 251 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012.

Conclui que o lançamento referente ao Auto de Infração em lide guarda estrita e fiel observância aos preceitos legais, já que está em conformidade com as normas contidas na legislação do ICMS do Estado da Bahia. Pede a procedência do presente lançamento.

## **VOTO**

O defendente alegou que houve equívoco do Autuante em seu procedimento fiscal porque não considerou no levantamento quantitativo de estoque todos os dados das notas fiscais de aquisição de combustíveis, o que acabou por gerar uma autuação discrepante da verdade material e da efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS.

Disse que verificou em sua escrita que, por erro da contabilidade, não havia escriturado todos os dados e quantidades das notas fiscais de entradas nos últimos anos, gerando estoques finais irreais e que resultaram indevidamente no lançamento fiscal e apresentou o entendimento de que é nula a autuação fiscal, afirmando que não se pode verificar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária

O Autuante informou que no levantamento fiscal foram consideradas todas as notas fiscais de entrada e de saída, bem como os quantitativos de estoque inicial e final declarados pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Disse que o PAF decorrente da autuação possui todos os elementos para determinar com segurança a infração cometida, sua base de cálculo e tanto o ICMS normal quanto o ICMS sujeito ao regime de substituição tributária, devido por responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, conforme demonstram as planilhas anexas, fls. 10 a 188 do PAF.

Observe que em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

O Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

Atualmente, utiliza-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e estoque de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

Na realização dos procedimentos fiscais, o autuante relacionou os documentos fiscais, nota a nota, indicado inclusive seus números e datas de emissão e quantidades do combustível, consideradas no levantamento fiscal.

Neste caso, o impugnante deve indicar as notas fiscais não consideradas pelo Autuante e exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo. Junto com a impugnação, foram apresentados demonstrativos insuficientes para a comprovação pretendida, conforme análise efetuada quando da apreciação do mérito.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O Autuado requereu encaminhamento do presente processo em diligência/perícia, com a finalidade de ser apurada a verdade material e a efetiva ocorrência ou não do fato gerador do ICMS.

Fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

Vale salientar que o indeferimento do pedido de diligência ou perícia não pode ser considerado como cerceamento ao direito de defesa, haja vista que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas, os argumentos defensivos e a informação dos autuantes. A deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem indispensáveis à convicção dos julgadores, por isso, o não atendimento do pedido formulado pelo Contribuinte não significa que houve cerceamento de defesa. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos fatos apurados e demonstrativos elaborados pelos autuantes, ficando indeferido pedido de diligência/perícia formulado pelo autuado em sua impugnação

Quanto ao mérito, as infrações 01 a 10, serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência do imposto decorrente de levantamento quantitativo de estoques, exercício de 2019, sendo constatado:

- Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2019). Omissão de entrada de DIESEL S 10, DIESEL S 500, ETANOL, GASOLINA C, GASOLINA C ADITIVADA (Infrações 01 a 05).
- 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria 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 (2019). Omissão de entrada de DIESEL S 10, DIESEL S 500, ETANOL, GASOLINA C, GASOLINA C ADITIVADA (Infrações 06 a 10).

O Impugnante alegou que o Autuante deveria ter verificado todos os elementos fáticos ao seu alcance, a exemplo do relatório de todas as notas fiscais de entrada, para que não pairasse dúvida de que o ICMS – Substituição Tributária havia sido regularmente retido pelos fornecedores de combustível, é o que se depreende das notas fiscais que disse ter acostado aos autos.

Informou que deixou de lançar corretamente as notas fiscais de entrada gerando distorções no livro Registro de Inventário e o estoque final dos últimos exercícios, gerando distorção no estoque inicial do exercício seguinte, o que implicou na suposta diferença encontrada pelo Autuante.

Disse que estas notas fiscais se sujeitaram à Substituição Tributária, afastando a exigência das dez infrações capituladas no lançamento fiscal. Elaborou quadro indicando os estoques inicial e final de cada combustível e quadro comparativo entre o Auto de Infração e o inventário real com os dados constantes nas notas fiscais, afirmando que os documentos contábeis adequados à verdade material e às operações realizadas, comprovam que as diferenças encontradas pelo Autuante restarão zeradas.

Na informação fiscal, o Autuante esclareceu que além de utilizar como base de dados todos os documentos fiscais emitidos, bem como todos os documentos fiscais destinados ao contribuinte fiscalizado, foi desenvolvido tendo como parâmetros os registros fiscais informados na Escrituração Fiscal Digital – EFD, que conforme a legislação do ICMS, deve conter todas as operações e prestações realizadas, especificando as operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como os serviços utilizados ou prestados, bem como conter, nos campos e registros próprios, os dados relativos aos estoques inicial e final do exercício imediatamente anterior.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

Verifico que o levantamento fiscal efetuado indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências. Se todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros pelos respectivos códigos, e que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, de acordo com o Registro de Inventário, não há reparos a fazer.

O defendente apresentou para comprovar suas alegações relatórios e planilhas a partir do exercício de 2014, e quanto ao exercício fiscalizado (2019), consta na mídia CD à fl. 210 do PAF, “Relatório de Compras – 2019” informando o número da NF-e, CNPJ do emitente, data de emissão, valor, chave de acesso, UF, emitente, situação (Autorizada), além do tipo de operação.

Também consta um “Relatório XML de Compras – 2019”, elencando as notas fiscais e indicando os combustíveis adquiridos. Confrontando o mencionado relatório com o levantamento fiscal se constata que notas fiscais ali indicadas também se encontram no demonstrativo do Autuante, a exemplo das NFs 215.048, 215.049, 215.467 e 228.475. O defendente deveria indicar objetivamente quais os documentos fiscais que não foram computados para a necessária conferência e apuração das quantidades a serem computadas no levantamento quantitativo de estoques.

Quando se efetua levantamento quantitativo, havendo omissão do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão do fato à luz da legislação. Conforme art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação (mercadorias não mais existentes em estoque), deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Portanto, não há possibilidade de se verificar o imposto recolhido em relação às entradas comprovadas por meio das notas fiscais já incluídas no levantamento, mas a apuração do pagamento do tributo quanto às mercadorias cuja omissão de entradas foi apurada.

Vale salientar que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, o autuado não providenciou a correção prévia, a sua escrituração e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, os elementos apresentados são insuficientes para comprovar as alegações defensivas.

Como se trata de omissão de entradas de mercadorias, implica dizer que foi constatada a aquisição de mercadorias sem o respectivo documento fiscal. Neste caso, inexistente comprovação de que o ICMS já foi pago quando da compra, em razão da falta do documento comprobatório da aquisição das mercadorias cuja omissão de entradas foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.

Constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente ou beneficiário, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. Neste caso, independentemente do valor devido e da intenção do contribuinte, deve ser efetuado o lançamento do imposto apurado no levantamento fiscal.



Por outro lado, o inventário deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício, para ser consignado no balanço da empresa. Não devem ser acatadas correções quanto aos estoques inicial e final, tendo em vista que devem refletir a contagem física, e por isso, já deveriam estar apurados no final do exercício, cabendo apenas a correção dos dados se os mencionados arquivos estivessem em desacordo com o que efetivamente foi inventariado, tendo em vista que o inventário deve representar o estoque físico levantado pelo contribuinte, inexistindo possibilidade de nova contagem física em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se realizar diligência fiscal para verificar se a apuração do mencionado estoque físico foi efetuada corretamente, à época.

Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas as quantidades de mercadorias. Portanto, não há necessidade de se proceder ao exame dos lançamentos contábeis, no desenvolvimento de levantamento quantitativo de estoques, haja vista que se trata de um roteiro tipicamente de natureza fiscal.

Acato as conclusões do Autuante e voto pela procedência do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- a) Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infrações 1 a 5), conforme art. 10, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 c/c art. 6º, IV da Lei 7.014/96.
- b) É devido também, o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 1 do RICMS-BA/2012, relativamente às mercadorias sujeitas a substituição tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infrações 06 a 10), conforme art. 10, inciso I, alínea “b” da Portaria 445/98.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **271351.0009/20-1**, lavrado contra **CAVALCANTI & CARDOSO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.132,48**, acrescido das multas de 60% sobre R\$25.004,10 e 100% sobre R\$157.128,38, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA