

PROCESSO	- A. I. N° 206826.0003/17-4
RECORRENTE	- WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0099-04/18
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 21/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0328-12/22-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. A Contribuinte não elide a omissão de saídas tributáveis. A revisão elaborada pela Fiscalização, com redução do montante inicialmente exigido, deve ser acolhida em razão das Portarias nºs 159/2019 e 001/2020. Retificação dos demonstrativos para adequação aos novos critérios do lançamento por aferição indireta da infração, da matéria tributável e da sua expressão econômica (auditoria de estoques). Afastadas as preliminares de nulidade e indeferido o pedido de perícia técnica. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 135 a 153) em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/03/2017 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 076.895.315) em 03/04/2017 (fl. 02), para exigir ICMS no montante histórico de R\$ 916.227,01, agravado por multas de 100% sobre o valor lançado, e acréscimos legais.

A única Infração única foi enunciada da seguinte maneira:

Infração 01 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Após o levantamento quantitativo por espécie de mercadoria foi constatado uma omissão de saídas de mercadorias tributadas maior que as de entradas, conforme planilha 01 folhas 16 a 17. [...]. Enquadramento legal: Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei 7.014/96 C/C art. 83, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inciso I da Portaria 445/98. Multa aplicada: Art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 916.227,01.

O contraditório desenvolveu-se de modo regular em primeiro grau de julgamento, com Defesa (fls. 68 a 83) e Informação Fiscal (fls. 111 a 115). A 4ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

VOTO

O Auto de Infração em lide atribui ao contribuinte o cometimento de irregularidade, decorrente de falta de recolhimento do imposto constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas.

Argui o impugnante a nulidade do Auto de Infração por preterição do direito de defesa, ante a falta de indicação das notas fiscais em que foram extraídas as informações que deram origem ao Auto de Infração, assim como a ausência da correta descrição dos itens autuados. Sustenta que ficou impedido de conferir o levantamento fiscal, porque as mercadorias não estão devidamente identificadas. Diz que a descrição dos itens vem acompanhadas da expressão “diversos”, não lhe permitindo saber quais itens foram considerados na auditoria.

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração, pois o levantamento efetuado pela fiscalização indica cada nota fiscal, seu número, data, quantidades e valores, de forma separada para entradas e saídas, bem como as quantidades dos estoques iniciais e finais, tendo o sujeito

passivo recebido todos os demonstrativos sintéticos e analíticos, elaborados na auditoria, em mídia magnética, conforme recibo assinado pelo representante da empresa, fl.14, tendo o prazo de 60 dias para apresentar sua impugnação, que lhe é assegurado pelo art. 123 do RPAF/99.

No que diz respeito ao argumento de que as mercadorias não estariam devidamente identificadas, tendo em vista que a descrição das mesmas estavam acompanhadas da expressão “diversos” observo que de fato vários itens foram agrupados pela fiscalização, de modo a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, em razão da fiscalização ter constatado que para um mesmo produto, foram indicados códigos diversos nos documentos fiscais informados na EFD, conforme esclarecimentos prestados pelo fiscal designado a proceder a Informação Fiscal, ao afirmar que: “foi realizado um agrupamento de produto por unidade e peso, em relação ao leite em pó e unidade e volume no caso do leite de coco. Assim foi feito para todos os produtos constantes no Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias. Essa metodologia foi utilizada, devido os vários erros encontrados na sua EFD entregue a SEFAZ (ver intimações feitas para correções da sua EFD, folhas 06 a 12), onde existia um mesmo produto com vários códigos.”

O agrupamento efetuado encontra respaldo no art. 3º, III da Portaria nº 445/98 que assim prevê : “III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.

Da leitura do dispositivo citado, conclui-se que havendo dificuldade de identificação precisa das mercadorias por “espécies” ou “tipos”, o levantamento quantitativo deverá ser feito por “gênero”, como corretamente procedeu a fiscalização.

Ressalto que o levantamento fiscal foi realizado com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD, sendo responsabilidade exclusiva do contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos magnéticos ao repositório nacional do SPED, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao autuado indicar objetivamente, apresentando a escrituração e correspondente documentação fiscal, o que não ocorreu no presente caso, apesar do mesmo ter sido intimado, por diversas vezes, a efetuar correções na sua EFD, conforme se verifica nos documentos de fls. 06 a 12 do PAF.

Assim sendo, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento de ofício.

No que concerne ao pedido de perícia técnica, informo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

Observo que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, constitui modalidade de roteiro de Auditoria Fiscal onde são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento, em determinado período ou exercício. Este procedimento fiscal tem como referência o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

Na apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo de estoques, adota-se a seguinte fórmula: Estoque Inicial + Entradas com Notas Fiscais - Estoque Final = Saídas Reais. Confrontam-se as Saídas Reais com as Saídas efetuadas com Notas Fiscais e se analisa os resultados obtidos.

No caso em exame, foi apurada tanto omissão de entradas quanto omissão de saídas, sendo exigido o imposto sobre o maior valor monetário, no caso, omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme disposto no art. 13 da Portaria 445/98, que regulamenta os procedimentos a serem adotados na auditoria de levantamento quantitativo de estoques.

Nas razões de defesa não foi apresentado qualquer documento ou argumento para contrapor os dados do levantamento fiscal, não houve questionamento em relação ao cálculo do preço médio, da base de cálculo, da alíquota, do imposto reclamado ou de qualquer cálculo constante da autuação.

Diante das considerações acima, entendo que os cálculos para apuração do ICMS devido, foram efetuados de acordo com o determinado na Portaria 445/98.

No que diz respeito à alegação de que a multa aplicada de 100% é abusiva e confiscatória, observo que sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal e é prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, portanto, legal. Quanto ao caráter confiscatório, não pode ser apreciado por este órgão julgador administrativo, de acordo com o disposto no art. 167, I do RPAF/99.

Em relação à pretensão do contribuinte de aplicar a decisão mais favorável ao contribuinte entendo ser inaplicável, em razão de inexistir dúvidas em relação à matéria apreciada, portanto, fica caracterizada a infração

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, de acordo com os artigos 158/159, do RPAF/BA.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimado, o Autuado, ora Recorrente, aduziu razões recursais reiterativas da Defesa, a seguir delineadas:

- A. Nulidade do lançamento por preterição do direito à ampla defesa, dada a ausência de comprovação. Aduz que não recebeu os demonstrativos do Auto de Infração, e que a planilha fornecida “não diz de onde as informações foram extraídas”, e não indica Notas Fiscais, nem descreve produtos - tece, em seguida, considerações sobre os dispositivos da legislação que teriam sido infringidos, com transcrição de legislação e ementas de acórdãos do CONSEF e de órgãos julgadores administrativos de outras unidades da federação.
- B. Que a infração é improcedente por desconsiderar as perdas normais e quebras de estoque, aduzindo que não dependem de prova os fatos notórios (art. 334, I do CPC), indicando ementas de julgados deste CONSEF e de órgãos julgadores administrativos de outras unidades da federação.
- C. Que a infração é improcedente por exigir ICMS sobre o valor das saídas, em lugar de exigir o estorno do crédito fiscal decorrentes das perdas, deteriorações, furtos, roubos ou extravios (art. 100, inciso V do RICMS/BA), e colige julgados, não se admitindo o refazimento da ação fiscal para exigir o pagamento do imposto decorrente do estorno do crédito fiscal.
- D. Que a multa aplicada é exorbitante, sem a comprovação de um intuito de fraude a justificar a aplicação da multa, e com ofensa ao princípio do não-confisco. Tece considerações dogmáticas e oferece transcrição de julgados de órgãos do Poder Judiciário (STF, TJRN), para pleitear que a multa seja julgada improcedente, ou que ao menos seja reduzida para patamar razoável (entre 20% e 30%).
- E. Que deve ser aplicada o benefício da dúvida, consoante o disposto no art. 112 do CTN, julgando improcedente o Auto de Infração.

Requeru intimação para a pauta de julgamento e sustentação oral, e concluiu requerendo declaração de nulidade do crédito tributário; ou, sucessivamente, a redução da multa aplicada (observância dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco); aplicação da norma *in dubio* do art. 112 do CTN; a produção de todos os meios de prova admissíveis pelo Direito.

Recebidos os autos, esta Câmara aprovou requisição de diligência proposta pelo Relator que me antecedeu, em sessão de 22/01/2019 (fls. 158 a 159), a partir da constatação de aparente conflito entre as unidades de medidas das mercadorias nos levantamentos, solicitando a revisão e intimação da Recorrente para manifestação.

A Diligência efetuou-se (relatório às fls. 163 a 166, datado de 26/10/2021), com destaque de que “*todos os itens escriturados nos inventários inicial e final [...] correspondem à unidade e não à caixa, não obstante, constar na coluna “Unid” dos inventários também a unidade caixa (CX). Reitera-se que este fato não traz qualquer consequência aos cálculos efetuados pela fiscalização [...]*”. Entretanto, foram precedidos ajustes nos demonstrativos em decorrência das alterações promovidas na Portaria nº 445/98 (fez transcrição do art. 3º, § 1º, inciso I, que admite o percentual de 2,05% de perdas por roubos ou extravios para o segmento varejista de supermercados). Com isso, o valor histórico do lançamento sofreu redução de R\$ 916.227,01 para R\$ 849.269,96, com intimação do Recorrente e prazo de 30 (trinta) dias para manifestação.

A Recorrente manifestou-se (fls. 174 a 182), reiterando o pleito de improcedência total do lançamento, com críticas aos critérios de agrupamento (itens “diversos”), que se encontram devidamente identificadas no analítico de estoques; que não foram indicados os números dos cupons fiscais em que houve a saída; que tal fato não concorre para a busca da verdade material, e que a planilha apresentada, mesmo que elaboradas conforme dados do contribuinte, não pode



ser usada como prova da infração, reiterando argumentos do Recurso Voluntário.

Nova Informação Fiscal da Fiscalização (fls. 186 a 188), com parcial acolhimento do pleito de ajuste dos demonstrativos e revisão do lançamento em valores históricos para R\$ 849.228,26, sendo intimada a Recorrente para nova manifestação.

Nova Manifestação da Recorrente (fls. 213 a 224), sustentando a tese recursal, com destaque à seguinte passagem “*não pode o Autuante aplicar uma alíquota sem ao menos observar quais os produtos constam na autuação e ainda não identificar qual o dispositivo da legislação é pertinente sobre a respectiva aplicação*”, fazendo considerações exemplificativas sobre mercadorias tais como “skinka”, “guaramix”, “guarathon”, “linguiça calabresa”, “margarina”, “nebulizador”, óleo de soja”, “papel higiênico”, “TV” - destacando o Anexo I do RICMS, afirmando que tais mercadorias foram tributadas por antecipação, o que vulnera a liquidez e a validade do Auto de Infração.

Nova Informação Fiscal (fls. 229 a 230), destacando “*cada produto que consta nos demonstrativos da fiscalização teve sua tributação analisada de forma individual*”, exemplificando com as mercadorias “leite em pó” e “óleo de soja”. Afirmou-se também, a respeito das mercadorias supostamente já tributadas, que “*os produtos mencionados pela Autuadas [Sic] não se encontram no regime de substituição tributária por antecipação*”.

Recebidos os autos e redistribuídos para nossa relatoria, determinei a intimação da Recorrente para regularização da representação processual (fl. 233), o que foi cumprido (fls. 238 a 245), com apresentação de documentos de habilitação suficientes em favor do subscritor do Recurso Voluntário.

Os autos foram, então, a mim endereçados. Considero-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 24/10/2022, para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque da tempestividade e do cabimento (arts. 169 e 171 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/1999 - o “RPAF/99”).

O requerimento de intimações para participação de sessões de julgamento foi atendido, e com efeito é consectário do disposto nos arts. 152 e 162 do RPAF/99, combinado com o disposto no art. 35, inciso III, alínea “a”; e nos arts. 48 a 50 do Regimento Interno deste CONSEF (Decreto nº 7.592, de 04/06/1999), ocorrendo costumeiramente de ofício, independentemente de requerimentos.

Confira-se na transcrição do Diário Oficial do Estado abaixo:

52 EXECUTIVO

DIÁRIO OFICIAL
República Federativa do Brasil - Estado da Bahia
SALVADOR, SÁBADO, 8 DE OUTUBRO DE 2022 - ANO CVII - Nº 23.519

Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL - CONSEF
EDITAL(IS) DE CONVOCAÇÃO
(SESSÃO VIRTUAL)

O Presidente do Conselho de Fazenda Estadual, com base no art.51, do Regimento Interno, aprovado pelo Decreto n. 7.592/99 convoca os Senhores Conselheiros e Julgadores, o(s) representante(s) da PGE/PROFIS e Advogados, legalmente constituídos. Aqueles não julgados serão incluídos na(s) pauta(s) da(s) sessão(ões) seguinte(s), independente de publicação, de acordo com o art. 67, I, do Regimento Interno:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL através de VIDEOCONFERÊNCIA - Data: 20/10/2022
às 14:00

RELATOR(A): HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA

Auto de Infração - 2068260003174 - Recurso Voluntário: Autuado(a) WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. - Autuante(s) - JOSE VICENTE NETO - Advogado(s): ALEXANDRE DE ARAÚJO ALBUQUERQUE

A mesma sorte não assiste à Recorrente quando pleiteia pronúncia de nulidade da ação fiscal, de seus demonstrativos ou do crédito tributário decorrente do lançamento. É verdade que a técnica em exame em geral produz intenso contraditório e não raras vezes de modificações em seu resultado - como ocorreu no presente caso, com realização de diligências e esclarecimentos por provocação deste Colegiado. Isso não obstante, não há que se afirmar sempre que eventuais ajustes impliquem nulidade.

Nesse passo, com a devida licença, o Sujeito Passivo não se desincumbiu satisfatoriamente do seu ônus argumentativo e probatório.

A discussão versa sobre aqueles instrumentos de aferição indireta da omissão, por parte do sujeito passivo, de recolher ICMS nas saídas tributáveis, a partir dos dados informados pelo próprio Sujeito Passivo em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD. A técnica de aferição indireta utilizada é aquela do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

A técnica consiste em examinar os registros fiscais e contábeis do Sujeito Passivo, das entradas e das saídas de mercadorias, conforme declaradas pelo Sujeito Passivo, e de seus inventários. Assim, avalia-se o estoque inicial (no final do exercício anterior, 2013), o estoque final, no final do exercício a ser auditado (2014), as operações registradas de entrada e saída, comparando-se com o que o Sujeito Passivo declara em seus registros de Inventário.

Parece que se trata de uma “operação matemática”, e de fato o será se os parâmetros da escrita e da auditoria forem os mesmos. Quando mercadorias de um comerciante estão ausentes no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) de que essas mercadorias foram objeto de operações de circulação não devidamente registradas. Presume-se que o fato jurídico tributário do ICMS ocorreu, e, por caracterizar uma infração grave (o Sujeito Passivo teria sido colhido, de modo indireto, a esconder a realização do fato gerador do tributo), ter-se-ia a incidência de uma penalidade gravosa – multa de 100%.

O que se nota é que usualmente há equívocos de escrituração fiscal e contábil que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando (ou sobrando) no estoque. Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil em que o estoque esteja compatível com as operações de entrada e de saída.

Reita-se: a auditoria de estoques apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e confiável. Havendo dúvidas, mas observado o contraditório e a ampla defesa, a legislação presume que operações foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes, fazendo incidir o ICMS.

Insista-se: “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tanto assim que o legislador complementar nacional não a prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996. Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o momento de ocorrência do fato gerador: a saída da mercadoria. É dizer, constatada a omissão de saída (que se afere indiretamente, por meio da auditoria de estoques), presume-se a ocorrência do fato gerador (realização de operação de circulação de mercadoria, que se presume ter sido omitida pelo sujeito passivo).

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito. Convém destacar, ainda, que se o sujeito não escritura adequadamente suas operações de entrada e saída/retorno, por exemplo, ou se não dá tratamento adequado às perdas que experimenta em seu estoque, e se não for autuado, poderá estar causando prejuízo ao erário ao não estornar o crédito fiscal correspondente

já que as mercadorias sobre as quais não incidirá ICMS na saída, por princípio, também não devem gerar crédito fiscal ao estabelecimento, quando de seu ingresso como mercadoria).

Assim, percebe-se a justa preocupação do Fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto. Esta preocupação sobressai quando se está diante de um contribuinte que, a despeito de gozar de boa fama e reputação, com efeito tem sido colhido em divergências em outros processos administrativos fiscais, consoante destacado em primeiro grau.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais (se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria).

No caso em tela, o Sujeito Passivo alega equívocos na auditoria, e foram empreendidas diligências já em segundo grau, com ajustes mais decorrentes de pequenos deslizes e de modificações da legislação, do que daquele alegado e provado pela Recorrente. As postulações dela, Recorrente, esbarraram na ausência de elementos probatórios, elementos esses que somente ele, o contribuinte, poderia trazer - independentemente de qualquer perícia fiscal.

Não vejo, portanto, como enxergar nos autos a nulidade conforme apontada.

Destaco que o alegado sobre alguns produtos em manifestações fiscais no curso da diligência, produtos como “skinka”, “guaramix”, “guarathon”, “linguiça calabresa”, “margarina”, “nebulizador”, óleo de soja”, “papel higiênico”, “TV”, de fato não impactam o resultado do lançamento.

Em muitas situações, mesmo sem alegação do Sujeito Passivo, este Conselho tem-se valido do princípio *“in dubio pro contribuinte”*, sobremodo quando a Auditoria de Estoques não se mostra digna de confiabilidade. Não é a hipótese dos autos, pois como se demonstrou a Auditoria seguiu regularmente as normas aplicáveis (especialmente a Portaria nº 445/98). Tanto assim que, de ofício, uma vez editadas normas mais benéficas sobre o critério de apuração (técnica da Auditoria de Estoques - Portarias nºs 159/2019 e 001/2020), estas foram aplicadas retroativamente, contribuindo para a redução do crédito tributário lançado.

Sobre a multa aplicada, penso que agiu com acerto o órgão de piso.

A discussão acerca da constitucionalidade da multa aplicada deve ser afastada nesta esfera administrativa. Em que pese o posicionamento pessoal desta relatoria, deve-se reconhecer que esta foi a opção política da Casa que representa o Povo da Bahia, ao não conferir ao CONSEF competência para, dentre outras, declarar constitucionalidade, e apreciar ato emanado de autoridade superior - art. 125 do COTEB (art. 167 do RPAF/99).

No caso em análise, as hipóteses das multas estão enquadradas na Lei Estadual vigente (incisos do art. 42 da Lei nº 7.014/96), não havendo adequação ou revisão a ser procedida.

Em conclusão, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso, resultando na redução do lançamento de R\$ 916.227,01 para R\$ 849.228,26, consoante demonstrativos apresentados nos autos pelos Diligentes.

É como voto.

VOTO EM SEPARADO

Em que pese concordar com o Provimento Parcial do Recurso Voluntário, em análise, discordo *veementemente* da fundamentação do voto condutor do i. Relator quando trata a metodologia da auditoria de estoque, pela qual se apurou “... *omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais...*”, **como se fosse presunção legal de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto**, prevista no art. 4º, § 4º, IV

da Lei nº 7.014, cuja presunção legal decorre da constatação de “*entradas de mercadorias ou bens não registradas*”, logo, hipótese legal diversa da apurada.

Assim, em que pese ser possível apurar “*entradas de mercadorias não registradas*” através da metodologia de auditoria de estoque, o caso em análise se trata de fato gerador diverso daquele.

A exigência do ICMS ao se apurar entradas de mercadorias *não registradas*, decorre da **presunção** legal de que tais aquisições não registradas foram adquiridas com receitas de vendas de operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, em consequência, sem lançamento do imposto na escrita e, por isso, as entradas foram omitidas.

Logo, a exação por presunção legal decorre de **fato gerador anterior**, não identificado, porém mensurado através do desembolso financeiro aplicado nas aquisições de entradas não registradas.

Já na constatação de “*omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais*”, **inexiste qualquer presunção** como equivocadamente lastreia o voto condutor, pois se trata de uma auditoria de estoque, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, que decorre de uma equação, ou seja, sentença matemática que possui uma igualdade.

No caso, a equação comprehende dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

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

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

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas **e que houve saídas sem notas fiscais** de determinada mercadoria;
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, **entradas deste produto sem notas fiscais**, fato este que enseja a presunção legal prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, como visto antes.

Portanto, **tais conclusões são óbvias e científicas**, pois se de certa quantidade **disponível** se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior, é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação, é que saíram unidades sem documentos fiscais.

Assim, **trata-se de uma ciência exata**, onde dois mais dois menos um, tem que resultar em três, caso contrário, houve entradas ou saídas sem documentação fiscal.

Neste contexto, totalmente infeliz a conclusão do voto condutor de que se trata de uma **presunção, sob pena de se negar a ciência exata**, eis que **são fatos e contra fatos não há argumentos!**

Portanto, qualquer alegação de que a acusação se trata de **presunção** não encontra nexo causal ao lançamento de ofício, tendo em vista que, as saídas sem documentação fiscal foram apuradas através da auditoria de estoques, mediante equação $EI + C - Sc/NF = EF$, cujo resultado do estoque escritural foi cotejado com **a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte**.

Por fim, significativo ressaltar que a auditoria de estoque se lastreia em documentos fiscais ínsitos na escrita fiscal e na aferição física dos estoques, de exclusiva e inteira responsabilidade do contribuinte, cujos dados foram por ele enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

Do exposto, divirjo da fundamentação do voto condutor do i. Relator, em que pese concordar com a conclusão pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206826.0003/17-4, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 849.228,26**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO EM SEPARADO
(Fundamentação)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS