

PROCESSO	- A. I. N° 271351.0009/20-1
RECORRENTE	- CAVALCANTI & CARDOSO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3 ^a JJF n° 0104-03/21-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFRAZ SUDOESTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 21/12/2022

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0334-12/22-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRADAS SEM REGISTROS FISCAIS/CONTÁBEIS. Nestas condições, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-o condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro sem documento fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Razões recursais incapazes à reforma do Acórdão recorrido. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 15/06/2020, contra o estabelecimento do contribuinte sob Inscrição Estadual n° 108.511.022, exige o débito de R\$ 182.132,48, em razão da constatação de dez irregularidades, sendo: cinco exações relativas a falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, e cinco exigências relativas a falta de recolhimento do ICMS 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 a título de crédito fiscal. Ambas modalidades das infrações apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 2019, no qual se constatou ter o contribuinte adquirido combustíveis (DIESEL S10/S500; GASOLINA COMUM/ADITIVADA e ETANOL) de terceiro sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, ao rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e indeferir o pedido de diligência fiscal, diante das seguintes considerações:

VOTO

[...]

Observo 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.

[...]

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 exhibir 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:

[...]

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, inexiste 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.

[...]

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.

Não se conformando com a Decisão de 1^a Instância, às fls. 238 a 264 dos autos, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, no qual alega nulidade da ação fiscal eis que, desde a defesa, menciona ter verificado que, por erro a 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, tendo o autuante desvirtuado as alegações para se referir apenas ao ano de 2019, o que induziu a JJF a apreciar os fundamentos de defesa de forma equivocada, cujo procedimento, ao arrepro da lei, enseja a nulidade da ação fiscal, pois não se pode verificar com certeza o cometimento de qualquer infração. Cita legislação e invoca princípios da: oficialidade, legalidade objetiva, verdade material, informalismo e garantia de ampla defesa.

Assim, diz que o autuante não ofereceu e não utilizou todos elementos fáticos para que pudesse o contribuinte produzir a sua defesa, sendo plenamente nula a ação fiscal, pois, a ausência dos motivos fáticos no Auto de Infração impede a conformação formal e material adequada e correta da matéria fática e tecnicamente (contábil) com a lei.

Diz que a situação fiscal foi simulada, não ocorrendo uma circulação passível do ICMS, estando assim ausente à prova de sua materialização no próprio Auto de Infração, já que o autuante não utilizou todos os dados corretos das notas fiscais de aquisição de mercadorias omitidas por falha contábil na escrita do contribuinte nos anos de 2014 a 2018, gerando distorções no estoque inicial para o exercício de 2019. Cita jurisprudência.

No mérito, reitera que a escrita fiscal de 2014 a 2018 tiveram erro técnicos contábeis que geraram distorção nos resultados da auditoria no ano de 2019, sobretudo em relação a estoques iniciais que não representam a verdade material e a JJF analisou a matéria de forma equivocada, como se tivesse omissão de registro de entradas no ano de 2019, o que não representa a realidade dos argumentos da peça defensiva, posto que a omissão entre 2014 e 2018 foi que gerou a indicação de estoque inicial de forma equivocada, cujo erro contábil não é fato gerador de ICMS.

Explica que deixou de lançar corretamente as notas fiscais de entrada em sua escrita fiscal gerando distorções no Registro de Inventário e o estoque final dos últimos exercícios, refletindo no estoque inicial do exercício seguinte, o que implicou na suposta diferença encontrada pelo autuante no exercício de 2019, cujas notas fiscais de 2014 a 2018, sujeitas à substituição tributária, afastam as exigências das 10 infrações, já que inexistiu omissão de entradas no exercício de 2019, do que diz ter realizado auditoria nos livros dos últimos cinco anos, inclusive de inventário, resultando os números fidedignos, conforme demonstrativos às fls. 254/255 dos autos, com indicação de estoques iniciais superiores para o ano de 2019 aos considerados no levantamento fiscal do autuante, cujo quadro comparativo apresenta às fls. 256 dos autos, concluindo que as diferenças restaram zeradas.

Enfatiza que fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria e que erro técnico da contabilidade no lançamento de notas fiscais de entrada dos exercícios de 2014 a 2018 geraram estoques finais e iniciais irreais para o exercício de 2019, cujos erros foram corrigidos e gerados novos SPED Registro de Inventário, anexados com todas as notas fiscais, a fim de que sejam conferidos por fiscal estranho ao feito e se proceda a conferência da correção dos lançamentos e dos dados dos livros fiscais, o que ensejará a improcedência do lançamento fiscal.

Em seguida, passa a tecer considerações acerca do princípio da verdade material e da necessidade de diligência, do que, em função disto, coube ao contribuinte reconstituir a exatidão de seus livros fiscais de 2014 a 2019, trazendo os novos inventários que retratam de forma correta as notas fiscais de entrada de 2014 a 2018, demonstrando que, de acordo com as efetivas entradas, não subsiste a cobrança do tributo apurado, como deverá ser confirmado por estranho ao feito em atenção ao princípio da verdade material, do que cita jurisprudência do CONSEF, neste sentido, e apresenta os seguintes quesitos para a realização da diligência:

1. Os inventários retificados traduzem de forma fidedigna os valores e quantidades lançadas nas notas fiscais de entrada dos anos de 2014 a 2018? Estas correções contábeis ensejaram alteração nos estoques iniciais do exercício de 2019?
2. Os estoques finais e iniciais dos registros de inventários retificados representam com fidedignidade as operações realizadas pelo contribuinte nos anos de 2014/2019?
3. Com a escrituração retificada e corrigida para expressar a exatidão dos documentos fiscais, existe a constatação de omissão de entradas que ensejasse e constituísse fato gerador de ICMS, na modalidade da substituição tributária para o exercício de 2019?

Por fim, o recorrente requer que seja reconhecida a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, caso assim não entenda, diante do princípio da eventualidade, o deferimento da diligência. No mérito, que seja provido o Recurso Voluntário para julgar improcedente a ação fiscal.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1^a Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir do sujeito passivo/adquirente a falta de recolhimento do ICMS: *i*) devido pelo fornecedor, na condição de responsável solidário e *ii*) por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício de 2019, por ter o contribuinte adquirido de terceiro: DIESEL S10/S500; GASOLINA C/ADITIVADA e ETANOL, sujeitos ao regime de Substituição Tributária, desacompanhados de documentação fiscal.

O núcleo das razões recursais, a título de nulidade e de mérito, é de que erros ao não lançar notas fiscais de entrada nos exercícios de 2014 a 2018 geraram estoques finais e iniciais irreais que refletiram no exercício de 2019. Após a devida correção, não subsiste a cobrança do tributo exigido, o que se confirmará através de diligência, em atenção ao princípio da verdade material.

De início, verifica-se que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, estando todas as exações lastradas em documentos e demonstrativos sintéticos e analíticos, ínsitos às fls. 10 a 190 dos autos, cuja ciência ao sujeito passivo, inclusive com fornecimento dos citados demonstrativos, ocorreu em 04/09/2020, conforme atesta em sua impugnação.

Quanto à preliminar de nulidade arguida sob a alegação de que por erro da contabilidade de não escriturar todas as notas fiscais de entradas nos exercícios de 2014 a 2018, gerando estoques irreais que refletiram no exercício de 2019, ensejando o indevido lançamento fiscal e, consequentemente, a nulidade da ação fiscal, pois não se pode verificar com certeza o cometimento de qualquer infração, *vislumbro tratar-se da mesma alegação de mérito e assim será tratada*.

Inerente ao pedido de diligência, no sentido de comprovar a existência da impactação nos estoques iniciais/finais ocorridas no exercício de 2019, decorrente de notas fiscais de entradas não registradas nos exercícios de 2014 a 2018, nos termos do art. 147, I do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido em função de considerar: suficientes os elementos contidos nos autos, como também impraticável tal verificação, conforme veremos nas razões de mérito.

No mérito, o recorrente alega que, após correções das notas fiscais de aquisições de combustíveis não registradas nos exercícios de 2014 a 2018, inexistem diferenças de entradas no exercício de 2019, em decorrência dos novos estoques iniciais e finais apurados, como demonstra às fls. 256 dos autos, pela qual compara “ESTOQUE INICIAL REAL” com “ESTOQUE INICIAL AUTO DE INFRAÇÃO”, assim como “ESTOQUE FINAL REAL” com “ESTOQUE FINAL AUTO DE INFRAÇÃO”, conforme a seguir:

Itens (It)	Est. Inicial Real	Est. Inicial A. Inf.	Est. Final Real	Est. Final A. Inf.
Gasolina C	311.491,968	234.115,180	225.580,200	225.258,200

Gasolina C Adit.	116.780,907	112.775,570	152.382,509	152.382,510
Diesel S500	227.704,744	197.688,020	140.668,782	160.555,630
Diesel S10	233.764,793	194.609,240	155,754	20.132,900
Etanol	32.963,793	27.963,790	55.963,920	55.963,920

Válido ressaltar que, à época dos fatos, inerentes aos exercícios de 2014 a 2019, o art. 225 do Decreto nº 13.780/12, disciplinava que o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar as mercadorias existentes no estabelecimento na data do balanço, no caso no último dia de cada ano:

Art. 225. O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. S/Nº, de 15/12/70).

Portanto, independentemente das entradas ocorridas no decorrer de cada exercício, ao contrário do que alega o recorrente, o estoque final de cada exercício, que automaticamente é o estoque inicial do exercício seguinte, será composto das mercadorias existentes **fisicamente** no estabelecimento no final de cada ano, objeto do inventário (contagem física).

Saliente-se que a exigência do ICMS, no caso presente, decorre da constatação de entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através de auditoria de estoque, após considerar todos os documentos fiscais de entradas e de saídas, assim como os estoques iniciais e finais de certa mercadoria, identificada por código específico, cuja exigência do imposto ocorre com base na comprovação da ocorrência de entradas sem documentação fiscal, exigindo-se o imposto do recorrente diante dos seguintes fatos geradores:

- O primeiro, decorre da condição de responsável solidário do contribuinte/autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Logo, a exação decorre do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias, exigido ao autuado **na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- O segundo fato gerador, decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, exigido na infração anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Logo, diferente dos fatos anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Assim, diante de tais considerações – apesar da existência de único evento, ou seja, entradas de mercadorias sem documentação fiscal – tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes, sendo a auditoria de estoque baseada em documentos fiscais de entradas e saídas, cujo marco inicial é o estoque inicial, resultado do inventário físico das mercadorias existentes no estabelecimento no último dia do ano anterior, cujo levantamento físico apurado independe das entradas não registradas em período anterior, como alega o recorrente, pois, repise-se, é uma contagem física dos itens existentes naquele momento, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Enfatize-se, ainda, que a contagem das mercadorias existentes no estabelecimento no final do exercício se trata de uma constatação *fática e pretérita*, logo de impossível revisão, sob exclusiva e inteira responsabilidade do contribuinte, cujos dados foram enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

Diante de tais considerações, rejeito a preliminar de nulidade e considero incapaz à reforma do Acórdão recorrido a razão de mérito, a qual se confunde com a preliminar.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 271351.0009/20-1, lavrado contra CAVALCANTI & CARDOSO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS