

A.I. Nº - 087016.0016/21-7  
AUTUADO - MAXTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - DJALMA MOURA DE SOUZA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/12/2022

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0268-02/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Constatada a existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, porém, da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas. Foi cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas. Infração subsistente. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entrada, presume-se que efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas. Não foi comprovada a origem dos recursos. Infração subsistente **c)** MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS DE TERCEIROS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. MULTA PERCENTUAL SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Constatada a omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, foi exigido o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. **d)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração subsistente. A autuada não conseguiu elidir as infrações. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2021, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 436.113,56, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas:

**INFRAÇÃO 01 – 004.005.002.** Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, 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. ICMS exigido R\$ 256.720,22, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96 para os exercícios de 2017, 2019 e 2020.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I, art. 23-B da Lei nº 7.014/96, c/com art. 217 do RICMS/2012 e art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 02 – 004.005.004.** Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. ICMS exigido R\$ 65.938,67, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96 para o exercício de 2018.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV, art. 23-A da Lei nº 7.014/96, c/com os artigos 6º, 7º e 8º da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 03 – 004.005.010.** Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração, decorrente da omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, com saída posterior tributada normalmente. Multa exigida R\$ 14.950,15, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” e § 1º da Lei nº 7.014/96 para o exercício de 2018.

Enquadramento legal: art. 6º, inc. IV, art. 23, inc. I da Lei nº 7.014/96, c/com o art. 217 do RICMS/2012 e art. 10, inc. II da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 04 – 004.005.011.** Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Multa exigida R\$ 98.504,52, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 para os exercícios de 2017, 2019 e 2020.

Enquadramento legal: art. 8º, inc. II, art. 23, inc. II da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa para todas as infrações: *“Conforme demonstrativo Maxtil\_estoque\_2017\_2020, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”*.

A autuada através de sua advogada, regularmente habilitada, impugnou o lançamento, fls. 28 a 41, onde preliminarmente demonstrou a tempestividade da defesa, fato que diz lhe assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inc. III do Código Tributário Nacional.

Passando a relatar os fatos, informa ser uma empresa de responsabilidade limitada, que atua na fabricação e comercialização de bandejamentos mecânicos para distribuição de cabos, quadros, painéis e demais acessórios, além das suas atividades conexas, correlatas ou relacionadas, bem como na comercialização de cabos e fios elétricos, de dados e telefonia e produtos elétricos, razão pela qual é contribuinte do ICMS.

Reproduz as infrações e argui nulidade do Auto de Infração em razão de entender ter ocorrido cerceamento do direito de defesa e para justificar, transcreve o art. 18 do RPAF/99 e destaca que o decreto estabelece expressamente a nulidade do lançamento que o infringir.

Promete demonstrar que o Auto de Infração desobedeceu diretrizes expressas no RPAF/99, devendo resultar em sua nulidade, ante a ausência de característica essencial para o entendimento pelo autuado para elaborar sua defesa de forma efetiva.

Sob o título “*DA AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO CLARA E DIRETA DA ACUSAÇÃO FISCAL NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. DESCONSIDERAÇÃO DE VALORES NA PLANILHA DE DETALHAMENTO DE DÉBITOS ANEXA AO AUTO DE INFRAÇÃO*”, diz verificar que o autuante não demonstrou de forma clara a descrição dos fatos informados no Auto de Infração, porque, na planilha é possível identificar que o autuante, erroneamente, deixou de considerar os valores constantes no próprio arquivo anexado a autuação, referentes ao inventário da empresa, ora autuada.

Para demonstrar, utiliza como referência o período de 01/2017 da planilha elaborada pelo autuante, que identifica valores omissos. Assim, foi elaborada uma nova planilha utilizando os valores trazidos pelo autuante no anexo ao Auto de Infração, quando do detalhamento de débitos na fiscalização, para comprovar o erro cometido, cujo trecho plotado.

Destaca que da mesma forma em que houve essa análise minuciosa de valores referente ao período, também ocorreu nas outras planilhas de detalhamentos de débitos em anexo.

Conclui que, considerando o cruzamento de valores, os valores constantes na “diferença real” são os mesmos do “saldo final” trazidos pelo autuante e caso este tivesse considerado os valores trazidos pela sua própria planilha. Ou seja, o que gerou o Auto de Infração foi a inobservância dos valores arguidos na planilha anexa, elaborada pelo autuante.

Explica que isso ocorreu porque, como se observa na tabela plotada, tais valores são exatos, fato que não se coaduna com o argumento de que existiram as quatro infrações, quando o que ocorreu no caso concreto foi um equívoco na análise de cruzamento dos valores.

Pondera que se um Auto de Infração é lavrado sem a devida clareza na fundamentação da acusação fiscal, estará prejudicado o exercício ao direito de defesa, ferindo o Princípio do Devido Processo Legal, pois todo ato administrativo, como corolário da regra da publicidade, deve ser devidamente motivado e fundamentado o que, no caso, não ocorreu, deixando nebulosa a motivação da lavratura do Auto de Infração.

Finaliza que, especificamente quanto à acusação fiscal, é imprescindível que o Auto de Infração contenha de forma clara e objetiva o fundamento jurídico para a caracterização destes fatos como uma infração tributária, se ausentes tais fundamentações, o Auto de Infração é nulo.

Ao tratar das razões da improcedência do Auto de Infração, aduz que o Fisco entendeu equivocadamente pela falta de recolhimento do ICMS, arguindo que houve a omissão de saída das mercadorias, por ter identificado, através de sua planilha que o valor de entrada foi maior que o da saída.

Argumenta que não foi cometido o ilícito tributário e todos os documentos de entrada e saída juntados na defesa comprovam não só a emissão de todos os documentos fiscais com o recolhimento dos tributos, como também a relação justificada de todas as entradas de mercadorias que foram maiores que as de saída, justamente porque o autuante não considerou os valores do estoque final.

Acrescenta que a própria descrição dos fatos no Auto de Infração indica que o Fiscal não realizou o encontro de informações alegadas na defesa, ou seja, de que existe justa e lícita razão para os fatos ocorridos, portanto, diz ser perceptível que acaso o Fiscal tivesse realizado a análise aprofundada dessas informações, não teria lavrado o Auto de Infração, ora combatido.

Pontua que apesar da falta aparente de registro dos documentos fiscais referentes à saída de mercadorias do estabelecimento, assegura que não ocorreu a infração, que pode ser desconstituída pela demonstração de fatos que evidenciem que os produtos vendidos tiveram a saída regular no estabelecimento, sem a ocorrência de saídas sem a escrituração fiscal e, a consequente ausência de recolhimento do ICMS.

Pondera que, não obstante a irregularidade identificada como ausência de recolhimento do ICMS por omissão de saídas decorrente da identificação de valores de entrada maiores que os de saída, através de um cruzamento de valores entre as planilhas de detalhamentos, *in casu*, afirma que a presunção de ausência de recolhimento do ICMS se torna inexistente, e por isso desconstituída. A infração, pois, é ausente de motivação do ato fiscal que fundamenta a autuação.

Atribui a perícia técnica contábil nos documentos em anexo a suficiência para identificar que não houve omissão de mercadorias e, conseqüentemente será afastada a presunção do suposto ilícito, porque, o processo administrativo tributário se funda no Princípio da Verdade Material, cabendo às partes buscar o esclarecimento dos fatos imputados, utilizando de todos os meios legalmente admitidos para inferir sobre a ocorrência ou não da infração, não se desligando da proteção contra prejuízos econômicos ao Fisco, conforme dispõe o § 3º, do art. 123 do RPAF/99, reproduzido, assim como o previsto no art. 145 deste mesmo regulamento.

Conclui que ocorrendo o cruzamento de dados entre as planilhas e a documentação anexa e, sendo identificada a inexistência de prejuízo econômico ao Fisco, requer que seja afastada e desconstituída a infração e, conseqüentemente, o débito com as penalidades impostas, tendo em vista a contrária demonstração dos fatos.

Quanto a infração 02, repisa os argumentos postos para contestar a infração 01 e alega também que o autuante, incorreu no erro em desconsiderar os valores constantes no próprio arquivo anexado a presente autuação, referentes ao arquivo de inventário da autuada.

Aponta que o equívoco decorreu da falta de atenção quanto aos valores, tanto é assim, que no estoque final oriundo do levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado da empresa, este valor está “zerado”, conforme identificado na cor vermelha da planilha

Requer que seja desconstituída a infração e, conseqüentemente a sua penalidade.

Ao defender a infração 03, destaca que tais alegações são concernentes ao período fiscal de 31/12/2018, contudo, a multa sobre o imposto não é devida, pois não houve e, se quer, restou comprovado, que ocorrera omissão de entrada de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Garante que, pelo contrário, o que ocorreu no presente caso foi um equívoco quando do cruzamento de dados e valores entre as planilhas correlacionadas. Ou seja, uma vez que não houve a infração 02, não há que se falar na presente infração, portanto, entende que a infração 03 também deve ser desconstituída.

Por último, referindo-se à infração 04, diz que o Fiscal entendeu equivocadamente pela falta de retenção e recolhimento do ICMS na condição de contribuinte substituto, sob o argumento de que houve omissão de saída e sem o lançamento em sua respectiva escrita, ou seja, em decorrência da infração 01.

Assevera que não houve omissão de saídas no presente caso, haja vista que, conforme arguido na infração 01, a planilha de detalhamento de débitos fora equivocadamente preenchida com valores incorretos, sem considerar os valores verificados na planilha de detalhamento anexa ao Auto.

Conclui que não houve omissão a ser alegada ou comprovada no caso em concreto, portanto, não há que se falar na infração 04.

Ressalta que para alguns produtos existiram algumas adequações nos códigos de operações da empresa, no entanto, os produtos são os mesmos. Explica que por questões comerciais, houve a adequação do código interno da mercadoria criado pela própria empresa, ou seja, é unicamente por uma questão operacional.

Afirma que, contrariamente ao que entendeu o autuante, o que identificou como omissão decorreu do fato de não ter sido identificado que em algumas notas fiscais, documentação anexa, apesar dos códigos de item serem distintos, a descrição, matéria, valores e as mercadorias são as mesmas.



Repisa as razões para realização de perícia de cuja análise em conjunto com a documentação de entrada (compra) e saída (venda) de mercadorias, do inventário da empresa com os valores de estoque inicial e estoque final e demais documentos que diz anexar, restará evidente que não existiram as infrações apontadas.

Reputa à prova pericial ser de suma importância, com base no Princípio da Verdade Material, pois é somente com o cruzamento das informações e valores exarados na planilha, se identificará que as infrações apontadas nunca ocorreram.

Frisa que em caso de indeferimento do pedido de prova pericial, implicaria na nulidade do processo por cerceamento do direito de defesa, pois, o conjunto probatório com a descrição fática, indica com fortes indícios a ausência da infração e irregularidade apontada pela Fiscalização.

Destaca o teor do art. 5º, inc. LV da Constituição Federal estabelece o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório tanto em âmbito judicial, como administrativo, portanto, a perícia técnica contábil no presente caso seria de suma importância, pois, só com esta análise em busca da verdade material dos fatos, é que se identificaria o que de fato ocorreu.

Requer:

- a) Conhecer da presente impugnação ao Auto de Infração, uma vez que tempestiva;
- b) Deferir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido em sua integralidade, nos termos do art. 151, inc. III do CTN;
- c) Deferir o pedido de prova pericial contábil, para que, analisando conjuntamente os documentos juntados à presente defesa com outros que venham a ser solicitados pelo perito, seja desconsiderada a ausência de recolhimento do ICMS;
- d) Que seja dado provimento à presente impugnação para desconsiderar as infrações apontadas.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, nos termos do art. 150 e incisos do Decreto nº 7.629/1999, notadamente a apresentação de novos documentos e a realização de perícia técnica contábil, visando preservar o princípio da verdade material que norteia o Processo Administrativo Tributário.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 120 a 122, relata brevemente os fatos, reproduz as infrações e em seguida, referindo-se à arguição de nulidade afirma que nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração, não há nada de novo do que é praticado ao longo de anos pelos prepostos Fiscais da Secretaria da Fazenda. São demonstrativos de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, que atendem as orientações da Portaria nº 445/98 e dispositivos legais que tratam da matéria.

Ao abordar as razões defensivas, quanto ao mérito, presta as informações referentes a cada item conforme a seguir relatado.

Quanto a arguição de que o autuante deixou de considerar valores constantes no Registro de Inventário, informa que se trata de um equívoco da defesa ao se referir ao vocábulo “valores” em vez de “quantidades”, porque do livro de Registro de Inventário, Bloco H da Escrituração Fiscal Digital - EFD, são extraídas as quantidades para efeito do levantamento quantitativo ou, no máximo, o preço médio no caso específico de ausência de saídas ou entradas recentes no exercício fiscal do levantamento.

Assevera que todas as quantidades declaradas na EFD, no Bloco H do Registro de Inventário referente às mercadorias, objeto do levantamento quantitativo, foram consideradas, cuja comprovação está nos demonstrativos de AUDITORIA DE ESTOQUE em arquivos eletrônicos gravados na mídia, fl. 21.

Acrescenta os itens foram agrupadas, conforme previsto na Portaria nº 445/1998, sob o critério de mercadorias idênticas; porém, com códigos diferentes, tanto na entrada quanto na saída e lembra que este agrupamento é realizado no demonstrativo AUDITORIA DE ESTOQUE, na coluna “Reclassific/Código”.

Esclarece que o “Estoque Inicial” do levantamento do exercício de 2017 corresponde ao Registro de Inventário declarado pela autuada existente em 31/12/2016 que se encontra na planilha “R12016” e o estoque declarado em 31/12/2017 se encontra na planilha “R12017”, e assim sucessivamente.

Destaca que a exceção, corresponde ao estoque em 31/12/2020, que a autuada declarou como “inexistente”, ou seja, “zerado”, contudo, todos os demais foram considerados no levantamento.

Conclui pelo exposto ser descabida a alegação da fl. 35 de que não foi considerado os valores trazidos no “estoque final”. Para demonstrar sua informação, plota figura das planilhas de cálculo onde constam os registros das quantidades dos estoques no levantamento.

Conclui após o exame da defesa e das peças processuais que anexou, não há nenhum fato ou motivo admitido em direito, capaz de elidir a acusação, vez que a defesa se restringiu a alegar que não foram considerados os estoques iniciais e finais no levantamento quantitativo, o que não condiz com a verdade à luz dos demonstrativos que instruem o presente Auto de Infração.

Assim, uma vez não elidida a acusação ou apresentado números diferentes dos apurados na ação fiscal, requer a procedência do feito. É o relatório.

#### **VOTO**

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de quatro infrações, todas tempestivamente impugnadas, resultantes de Levantamento Quantitativo de Estoques em Exercício Fechado, com abrangência em 2017, 2018, 2019 e 2020.

O contribuinte atua na atividade principal de CNAE-Fiscal 25.42/0-00 - Fabricação de artigos de serralheria, exceto esquadrias e secundária de comércio atacadista de material elétrico, está inscrito no Cadastro Estadual de Contribuintes do ICMS na condição Normal.

Os demonstrativos, suporte das infrações, foram elaborados pela autoridade fiscal com os dados e informações fornecidos pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, assim como dos registros das notas fiscais eletrônicas por ele emitidas e recebidas, armazenados no Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica.

Da análise dos demonstrativos analíticos, anexados parcialmente impressos, fls. 06 a 20 e integralmente gravados em arquivo eletrônico, no formato de planilha Excel, denominado “Maxtil\_Estoque\_2017\_2020”, na mídia CD, fl. 21, contêm todos os dados, informações e memória de cálculo, suficientes para o perfeito entendimento das infrações.

Estes demonstrativos foram entregues ao contribuinte em arquivo eletrônico, conforme recibo, fl. 22, quando da intimação referente a lavratura do Auto de Infração para quitação do débito ou apresentação de defesa, efetivada pelo órgão preparador, através de Aviso de Recebimento – AR dos Correios, fls. 24 e 25, cuja ciência ocorreu em 28/12/2021.

Do exame da planilha *Maxtil\_Estoque\_2017\_2020*, verifico que a mesma é composta das seguintes abas:

- i) Omissões 2017 a 2020;
- ii) Relação de todas as notas fiscais eletrônicas de entradas nos períodos de 2017 a 2020;
- iii) Resumo das Entradas de Mercadorias por item nos períodos de 2017 a 2020;
- iv) Preço Médio das Entradas de 2017 a 2020;
- v) Relação de todas as notas fiscais eletrônicas de saídas nos períodos de 2017 a 2020;
- vi) Resumo das Saídas de Mercadorias, por item nos períodos de 2017 a 2020;

vii) Preço Médio das Saídas de 2017 a 2020; e

viii) Registro de Inventário de 2016 a 2019, procedente da EFD.

A defesa argui nulidade do lançamento sob a alegação de que o autuante “... não demonstrou de forma clara a descrição dos fatos informados no Auto de Infração. Isso porque, através de uma análise minuciosa da planilha em comento, é possível identificar que o autuante, erroneamente, deixou de considerar os valores constantes no próprio arquivo anexado a presente autuação, referentes ao arquivo de inventário ...”.

O argumento que justificaria o erro nos levantamentos é de fácil verificação, bastando uma análise criteriosa das quantidades de cada item arrolado pela fiscalização, o que foi feito, consideradas nas diversas planilhas, onde contata-se que foram elaboradas utilizando fórmulas e vinculações de células que se encontram em perfeita conformidade com os cálculos a que se propõe.

Constato que na aba “Omissões 2017” as quantidades apropriadas do estoque inicial de cada item correspondem exatamente ao quantitativo informado na aba RI2016 - “EFD Registro de Inventário – 2016” e as quantidades do estoque final, registra as quantidades do estoque final de 2017 constante na planilha da aba RI2017 que corresponde ao “EFD Registro de Inventário – 2017”.

Efetivamente, se algum item, porventura, não aparece no Registro de Inventário, entende-se que não existia estoque desse item naquela data.

Ressalto que todas as verificações são possíveis de se realizar, tendo em vista o formato em Excel das planilhas, fato que facilita verificar vínculos entre células e abas, auditar fórmulas e identificar eventuais erros, bastando aplicar as ferramentas disponíveis, o que não verifiquei presente no caso em análise.

Realizados testes por amostragem não foi identificado nenhum erro ou inconsistência na planilha e no cálculo das quantidades de cada item do demonstrativo que possa macular o levantamento de erros como arguiu a autuada.

Adicionalmente saliento que as infrações constam claramente descritas, com a indicação precisa do suporte legal que sustenta a acusação assim como a identificação do valor e da memória de cálculo dos valores exigidos.

Compulsando as demais peças processuais, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

A defesa aduz que constatada irregularidade apontada como ausência de recolhimento do ICMS por omissão de saídas, e valores de entrada maiores que os de saída, “a presunção referente a ausência de recolhimento do ICMS se torna inexistente, e por isso desconstituída a infração, pois é ausente a motivação do ato fiscal que fundamenta a autuação”.

Em seguida requer que seja “deferido o pedido de prova pericial contábil, para que seja feita uma análise conjunta dos documentos juntados aos presentes autos e outros que venham a ser solicitados pelo douto Perito, que descaracterizem a ausência de recolhimento apontada.” E acrescenta que “em caso de indeferimento do pedido de prova pericial, esta implicaria na nulidade do processo por cerceamento do direito de defesa, pois o conjunto probatório com a descrição fática indica com fortes indícios a ausência da infração e irregularidade apontada pela fiscalização”.

Incontroverso é o fato de que, para ser válido, todo ato administrativo deve ser motivado, se

assim não for, o ato é nulo por vício de forma insanável. Tal exigência tem sua gênese no princípio da transparência da administração pública derivado do princípio da publicidade, que se baseia no princípio da indisponibilidade do interesse público.

A motivação consiste na declaração do motivo que determinou a prática do ato, ou seja, é a demonstração, de que os pressupostos que autorizaram a prática do ato, efetivamente estão expostos, em outras palavras, a demonstração de que determinado fato aconteceu e de que esse fato se enquadra em uma norma jurídica que impõe ou autoriza a edição do ato administrativo que foi praticado.

A invalidação dos atos administrativos, ocorre não apenas quando os motivos elencados não existem ou se mostraram falsos, mas também quando deles não resultar na coerência da fundamentação exposta com o resultado obtido com a manifestação de vontade da Administração Pública.

Compulsando os autos, inclusive os demonstrativos, impressos em recorte e gravados em arquivo no CD, fl. 21, constato constarem explicitados de forma clara e objetiva a motivação do lançamento em cada infração, estando presente a descrição da prática tida como contrária à legislação, a relação de todos os itens considerados em cada infração, assim como a indicação precisa de cada dispositivo legal e/ou regulamentar tido como infringido, compondo satisfatoriamente a motivação para a prática, pela competente autoridade fiscal, do presente ato administrativo.

Tanto é verdade que a autuada demonstrou perfeita cognição de cada acusação posta e seus motivos na peça impugnatória, combatendo todas as infrações de forma objetiva, apresentando os argumentos que a seu juízo, elidiriam as infrações.

Assim, rejeito as arguições de nulidade, e reitero, contrariamente ao entendimento da autuada que no lançamento estão presentes todos os elementos previstos no § 4º, do art. 28 do RPAF/99.

Quanto ao pedido de realização de diligência ou de prova pericial, fica indeferido com base no art. 147, inc. I, alíneas “a” e “b” e inc. II, alínea “b” do RPAF/99, tendo em vista que considero os elementos contidos nos autos suficientes para a decisão da lide e se deferida fosse, se destinaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse da autuada, cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, além do fato de a prova pretendida ser desnecessária em vista de outras produzidas.

Descabe o argumento que o indeferimento da diligência ou perícia resultará em cerceamento de defesa, haja vista que compete ao relator avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções, devendo nesse sentido decidir quanto a realização de diligência ou perícia, levando-se em consideração sua necessidade e possibilidade (art. 137, inc. I, alínea “a” do RPAF/99).

Sobre a matéria, a jurisprudência dominante é no sentido acima exposto, a exemplo do julgamento do RESp 299699/RJ RECURSO ESPECIAL 2001/0003763-1, cuja ementa segue parcialmente transcrita:

*PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DEVEDOR CITADO POR EDITAL. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES AO REGISTRO GERAL DE IMÓVEIS, VISANDO A SABER DA EXISTÊNCIA DE BENS PARA PENHORA. INADEQUAÇÃO. COMPETÊNCIA DO ESTADO.*

*1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que manteve decisão interlocutória que, em processo de execução fiscal, indeferiu requerimento de expedição de ofício para o Cartório do Registro de Imóveis, para obtenção de informações sobre bens em nome da executada.*

*2. Ao juiz incumbe indeferir as diligências inúteis ou meramente protelatórias (art. 130, do CPC), quando existentes nos autos as provas suficientes ao deslinde da demanda. Não é o caso dos autos, visto que inexistente prova de possuir, ou não, a executados bens que possam servir à penhora.*



3. Também compete ao juiz sopesar a necessidade das provas pleiteadas. É de livre convencimento do magistrado verificar e aquilatar qual pedido é de crucial importância ao deslinde do processo, assim como pesar quais deles podem ser atendidos através do Poder Judiciário e quais deverão ficar a encargo das partes.

4. Não é todo o indeferimento de prova ou de diligência que constitui cerceamento de defesa. Isto porque o direito processual não se apresenta como um non sense, posto que ao juiz cabe a direção do processo e, conseqüentemente, das provas e diligências solicitadas. A ele, o juiz, são outorgados maiores poderes, sempre na tarefa supletória na busca da verdade real. Para tanto, assim o fazendo - indeferindo um pedido de diligência -, deve ele fundamentar a sua decisão, demonstrando, de maneira clara e objetiva, a desnecessidade ou inconveniência do seu atendimento. In casu, a decisão foi por deveras fundamentada.

(...)

7. O recorrente não trouxe qualquer prova ou argumento no sentido de que o indeferimento da diligência requerida tenha incorrido em prejuízo real para si, em razão de que as partes não podem transferir ao juiz diligências que estão ao seu alcance.

8. Recurso improvido.

(REsp 299.699/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 05/04/2001, DJ 11/06/2001, p. 139). (Grifos do relator).

Considero que o indeferimento dos pedidos de diligência e perícia técnico contábil, encontra-se satisfatoriamente justificados.

Não é demais lembrar que segundo a teoria dos motivos determinantes, o motivo apresentado como justificativa para a prática do ato vincula a sua validade.

Ou seja, a existência da situação fática e jurídica, que pode ser traduzida como motivo, que fundamentou a execução do ato é condição para que este seja considerado válido.

Se houver comprovação de que o fundamento fático e/ou jurídico é falso ou inexistente, o ato administrativo é nulo.

Não é o que se observa nos autos, uma vez que os motivos para o lançamento foram amplamente expostos na peça acusatória, não cabendo acolher o argumento de falta de motivação, substanciado exclusivamente na discordância do sujeito passivo, apontando irregularidades dos levantamentos, que não se observa pertinentes, e mais, entender que a negativa da perícia técnica requerida, com base na discordância nos cálculos, faz renascer a alegada afronta ao princípio da motivação, não tem cabimento.

Desta forma, considero as questões preliminares afastadas e adentro no mérito das infrações que decorreram da fiscalização dos exercícios de 2017 a 2020, onde o autuante aplicou o roteiro de fiscalização conhecido como levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado.

A tese defensiva foca em apenas um ponto, garantindo que não houve a “tentativa de cometimento de ilícito tributário e todos os documentos de entrada e saída juntados na presente defesa comprovam não só a emissão de todos os documentos fiscais com o recolhimento dos tributos, mas também a relação justificada de todas as entradas de mercadorias se darem maiores que as de saída”, sob a justificativa de que o autuante “não considerou os valores trazidos no estoque final”.

Por seu lado, em sede de informação fiscal, o Auditor Fiscal autuante, esclareceu que as quantidades declaradas pelo contribuinte no Bloco H do Registro de Inventário da EFD, referente às mercadorias, objeto do levantamento, foram consideradas, cuja prova está nos demonstrativos.

Asseverou ter procedido os agrupamentos, previsto na Portaria nº 445/98, agregando as mercadorias idênticas, porém, com códigos diferentes, conforme consta na coluna “Reclassific/Código”.

Esclareceu que foram levados em conta todas as quantidades declaradas nos Registros de Inventário da EFD, com exceção do estoque em 31/12/2020, declarado zerado.

Não é demais repetir que os dados e valores considerados no levantamento, decorreram exclusivamente da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, sendo esta, de apresentação obrigatória.

A EFD se constitui em 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.

Foi instituída pelo Convênio ICMS 143/2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009 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/2012.

A EFD substituiu a escrituração e impressão dos livros: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de Apuração do IPI; Registro de Apuração do ICMS; Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Considera-se válida a EFD 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.

Portanto, a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é exclusiva do sujeito passivo, lhe cabendo escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, sendo de sua única responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos.

Lembro que o Registro de Inventário, a exemplo dos demais livros fiscais, foi preenchido pelo autuado, com base em seus dados de movimentação mercantil, cuja regra geral é que deve ser escriturado pelos contribuintes 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.

O inventário tem o propósito de arrolar, pelas quantidades, valores e identificação as mercadorias, matérias primas, produtos acabados, semiacabados, além de bens em almoxarifado, inclusive em poder de terceiros e aqueles pertencentes a terceiros em seu poder, existentes na data do balanço patrimonial levantado, de acordo como art. 276 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto Federal nº 9.580/2018.

O bloco H da EFD, se destina a informar o inventário físico dos estabelecimentos, nos prazos previstos na legislação, cujos registros a serem informados são:

- i) Registro H001: deve ser gerado para abertura do bloco H, indicando se há registros de informações no bloco;
- ii) Registro H005: deve ser apresentado para discriminar os valores totais dos itens/produtos do inventário realizado em 31/12 de cada exercício, ou nas demais datas estabelecidas pela legislação fiscal ou comercial;
- iii) Registro H010: deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque;
- iv) Registro H020: deve ser preenchido para complementar as informações do inventário, quando o campo MOT\_INV do registro H005 for de “02” a “05”; e
- v) Registro H990: encerra o bloco H e se destina a identificar o encerramento do bloco H e a

informar a quantidade de linhas (registros) existentes no bloco.

A fiscalização quando da aplicação do roteiro de auditoria utiliza sistema informatizado que processa os dados informados pelo contribuinte na EFD, considerados válidos. Portanto, as alegações da defesa não se mostraram capazes de elidir as infrações, pois, não cabia ao autuante a responsabilidade pela autenticidade dos dados informados pelo autuado no arquivo da EFD.

Destarte, as omissões apuradas nos levantamentos quantitativos subsistem integralmente.

O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é um roteiro de auditoria que objetiva a conferência da regularidade da movimentação quantitativa de determinado período, que pode se realizar em um exercício fechado ou aberto.

Toma por base as quantidades dos estoques iniciais e finais, as entradas, apurando as saídas reais que comparadas com as notas fiscais de saídas, se resultar diferença de saídas maior que a de entradas, leva a conclusão de que esta diferença decorre de entradas de mercadorias não registradas, e o contrário, conduz a ocorrência de saídas de mercadorias não levadas à tributação do imposto.

Em relação aos exercícios de 2017, 2019 e 2020, o levantamento quantitativo apurou na infração 01 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis e, portanto, falta de recolhimento do imposto, decorrente da constatação da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior aos das saídas efetivas omitidas, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, aplicando o disposto no art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98:

*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 com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;*

Para os mesmos exercícios, a infração 03 exige a multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, também de responsabilidade própria da autuada, haja vista as diferenças encontradas e com a omissão apurada no levantamento, apontada para um grupo específico de mercadorias, diferentes daquelas elencadas na infração 01.

Assim foi aplicada a regra estatuída no art. 10, inc. II da Portaria nº 445/98:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:*

*a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96);*

A infração 02, apurou, no exercício de 2018, omissão de entrada, exigindo o imposto relativo as saídas de mercadorias não declaradas com fulcro na presunção legal prevista no art. 4º, § 4º inc. IV da Lei nº 7.014/96 de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas e assim seguiu o estabelecido no art. 7º da Portaria nº 445/98:

*Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do*

*imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV).*

Na esteira da infração 02, a 04, exige o imposto decorrente da falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, com base no art. 8º, inc. II da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados: (...)*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

Constato que os procedimentos fiscalizatórios foram realizados em observância à Lei nº 7.014/96, ao Regulamento do ICMS - Decreto nº 13.780/2012 e observou a todas as determinações da Portaria nº 448/98, em especial aquelas contidas no art. 3º, *in verbis*:

*Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:*

*I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item, objeto do levantamento;*

*II - atentar par a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros etc.;*

*III - nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indiquem tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, pode-se fazer o agrupamento como sendo um só item.*

Todos os argumentos da defesa restaram esclarecidos pelo Fiscal que demonstrou a correnteza do levantamento, portanto, não há evidências fáticas que justifique a requerida improcedência das infrações.

O deslinde da matéria requereu a necessária prova, o que não foi aportada aos autos pela autuada, fato que corroborou contra seus argumentos. Assim, por não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho as infrações como subsistentes.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **087016.0016/21-7**, lavrado contra **MAXTIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 421.163,41**, acrescido das multas de 100%, sobre R\$322.658,89 e de 60% sobre R\$98.504,52, previstas no art. 42, incisos II, alínea “e” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 14.950,15**, prevista no art. 42, inc. II, alínea “d” do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR