

**PROCESSO** - A. I. N° 269198.0009/21-1  
**RECORRENTE** - CEREALISTA ELIBAHIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0061-05/22-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 03/04/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0054-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO. QUEBRA ANORMAL. Não faz sentido algum se cobrar um estorno pelas perdas tidas como normais da atividade (prevista na Portaria 445/98), e não anormais como perdas, furtos, etc., prevista no art. 312, V do RICMS, colocada no enquadramento da infração, porque todas estas omissões de saídas em que se pretende ainda cobrar estorno de créditos, estão absorvidas pela cobrança das omissões de entrada, por presunção de omissão de receitas. Não há qualquer vinculação entre o estorno de crédito do art. 312, V do RICMS (perdas anormais, por furtos, perecimento, etc.) e o estorno de crédito da Portaria 445/98, estorno pelas perdas normais da atividade. Infração 01 improcedente. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Em relação à segunda infração, a justificativa de que se trata de transferências de uma matriz para filial, e que não se poderia exigir o ICMS, de simples análise do demonstrativo, verifica-se que não faz sentido tal argumento, pois não se trata do ICMS pelas transferências, mas pelas saídas do estabelecimento autuado, (CFOP 5102) onde diversas mercadorias com alíquota de 7% em vez de 18%, em sua maioria leite em pó, ou com 18% em vez de 27%, em sua maioria bebidas alcoólicas como vodka e conhaque. Assim, não há reparos a fazer no lançamento. Infração 02 procedente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. No entanto, constato que há notas de entrada e saída de janeiro a dezembro de 2020, além do estoque em 31.12.2020, o que caracteriza um erro formal não passível de correção, haja vista a imutabilidade da data do vencimento para o dia 09.02.2020, que não poder ser mais alterada, a não ser em outro lançamento, sendo impossível a correção neste próprio auto. Rejeitada a preliminar de nulidade. Negado o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Recurso Voluntário aqui apreciado, é decorrente de Auto de Infração julgado Parcialmente

Procedente em Primeira Instância, sendo o auto lavrado em 09/06/2021, com lançamento de ICMS no valor de R\$ 77.930,60, acrescido de multas de 60% e de 100%, em decorrência das seguintes infrações:

- 01. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal (2019/2020) - R\$ 9.942,83. Multa de 60%.*
- 02. Recolheu a menor o ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (2019/2020) - R\$ 3.486,09. Multa de 60%.*
- 03. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entrada como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada - 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, no mesmo exercício (2019/2020) - R\$ 64.501,68. Multa de 100%*

A defesa foi apresentada às fls. 15/36, e o autuante prestou informação fiscal às fls. 67/72, quando efetuou revisão do lançamento, alterando o lançamento, e o recorrente se manifestou às fls. 77/89, e o autuante, ao tomar ciência da manifestação, fl. 91, manteve as mesmas informações prestadas às fls. 67/72. O auto então foi pautado, e julgado Parcialmente Procedente conforme voto abaixo:

#### **VOTO**

*O presente Auto de Infração acusa o cometimento de três infrações, sendo que a infração 2 decorre de erro na aplicação de alíquota, e as infrações 1 e 3, resultantes de levantamento quantitativo de estoques que resultou em exigência de estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de mercadorias que foram objeto de quebra anormal (infração 1), e de omissão de saídas de mercadorias por presunção (infração 3).*

*Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que envolve operações de transferência de mercadorias, que alega não serem “tributáveis”, com base no precedente jurisprudencial do julgamento do Tema 1099 (repercussão geral), do Supremo Tribunal Federal (STF), e Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), observo que a natureza das infrações não se submete à repercussão geral pelos seguintes motivos:*

- i) A infração 1 trata de falta de estorno de crédito, relativo a mercadorias que deram entrada no estabelecimento e foram objeto de quebra anormal, que a legislação tributária exige anulação do crédito do ICMS pago na operação antecedente, que não foi compensado em operação subsequente (art. 30, IV da Lei 7.014/96).*
- ii) A infração 2, decorre de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, que resultou em pagamento a menor do imposto em operações regularmente escrituradas (art. 15, 16 e 16-A da Lei 7.014/96).*
- iii) A infração 3, tem como fundamento a apuração de entradas de mercadorias que não foram contabilizadas, que conduz à presunção de efetuação de pagamento com recursos provenientes de saídas anteriores de mercadorias e também não contabilizadas (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96).*

*Pelo exposto, nenhuma das infrações que foi objeto da autuação tem correlação direta com transferências de mercadorias, que poderia vincular a administração pública aos efeitos do julgamento do Tema 1099 pelo STF ou da Súmula 166 do STJ. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.*

*Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que constatou a existência de erros na conversão de unidades adquiridas e vendidas (infração 3), que repercutiu na quebra anormal (infração 1), observo que se trata de questão de mérito que será apreciado a seguir.*

*Com relação ao pedido de realização de diligência fiscal, observo que após a apresentação da defesa, o autuante promoveu os ajustes de conversão de estoques em conformidade com a documentação apresentada, e com relação aos outros argumentos, nego provimento ao pedido de diligência requerida, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/BA, tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide.*

*No mérito, com relação à infração 1 (falta de estorno/quebra anormal), com percentuais além do estabelecidos pela Port. 445/98, alegou que se referem a:*

- i) operações de entradas por transferência do estabelecimento matriz;*
- ii) erros de conversão de unidades de diversos produtos.*

*Com relação à primeira alegação, conforme apreciado anteriormente, a apuração da base de cálculo foi feita em conformidade com o disposto no § Único do art. 3º da Port. 445/1998, que prevê que na apuração de débitos do ICMS resultante de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, somente serão consideradas omissão de entrada ou saída em relação a cada item de mercadoria que exceder os percentuais da relação entre*

a quantidade e o somatório do estoque inicial, mais as compras no período, aplicando os percentuais estabelecidos para a atividade econômica do contribuinte.

Na situação presente, o arquivo do demonstrativo da infração 1 (01.05.13 – Estorno de crédito referente a perdas), relativo aos exercícios de 2019 e 2020, gravado na mídia de fl. 11 e fornecida ao estabelecimento autuado (fl. 6), indica o montante das omissões de saídas apuradas, com a dedução dos percentuais da atividade econômica prevista no § Único do art. 3º da Port. 445/1998, o que resultou na base de cálculo das perdas além das admitidas.

Por sua vez, o art. 30, IV da Lei 7.014/1996, estabelece que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento “vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se”. Portanto, a exigência fiscal tem como base de cálculo a adoção de procedimento normatizado pela administração tributária, e previsão na lei estadual.

Quanto ao argumento de que existem erros de conversão de unidades de diversos produtos, na informação fiscal o autuante esclareceu que efetuou o levantamento de acordo com “os fatores de conversão informado pela própria empresa em seus arquivos de EFD”, porém, efetuou as retificações em conformidade com as informações prestadas pelo autuado.

Constato que a exemplo dos produtos indicados na defesa, como açúcar cristal AGROVALE (cód. 1514), que era comercializado em quilo e não em fardo (30 quilos), e DETERGENTE IPÊ CLEAR 500ML (cód. 111), que era comercializado em unidades e foi computado no levantamento em caixa (24 unid), o autuante na informação fiscal procedeu a correção, indicando valor unitário do kg em R\$ 2,67 do açúcar, e de R\$ 1,39 para o detergente, conforme indicado no demonstrativo refeito gravado na mídia de fl. 71, cuja cópia foi fornecida ao dependente conforme documentos de fls. 71 a 75.

Código	Descrição	EstFinCalc	PerdaAdmit	QtdOmiss	(A)	(B)	(C)	F=(D-E)	DifSemPerda	(D)	PerdaSetor
SaiBxEstq	(E) EstFinInf PrUltEntrada	VLBcEstorno	(H)	I=(F * H), se G>0	I=(C * H), se G=0	AliqMedi	VLestorno	(J)	K=(I*J)		

111 DETERGENTE YPE CLEAR 500ML	12.968,000	7.069,00	5.899,00	2.137,00	86,00	2.051,00	3.848,00	<b>1,39</b>			
	2.850,89	17,00%	492,3								

1514 ACUCAR CRISTAL AGROVALE	33.812,000	4.512,00	<b>1KG</b>	24.729,00	9.083,00	4.729,00	158,00	4.571,00			
	<b>2,67</b>	12.204,57	18,00%	2.196,82							

Na manifestação de fls. 78 a 85, o sujeito passivo apenas contestou que “deixou de apreciar as alegações defensivas”, mas não apresentou qualquer prova de que permanecia os erros de conversão.

Pelo exposto, acato o demonstrativo de débito de fl. 70, mantendo a exigência com valor de R\$ 1.037,94, com data de ocorrência em 31/12/2019, e redução do valor original de R\$ 8.904,89, para R\$ 8.862,87, da data de 31/12/2020, totalizando R\$ 9.900,81.

Infração 1 procedente em parte, com redução do débito de R\$ 9.942,83, para R\$ 9.900,81.

Quanto à infração 2, acusa recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O sujeito passivo alegou que se está exigindo ICMS relativo a operações de transferências em desconformidade com o julgamento do Tema 1099 pelo STF e Súmula 166 do STJ.

Conforme apreciado anteriormente, a exigência fiscal tem como base operações internas de saídas de mercadorias relacionadas no “Demonstrativo: Débito a menor - Erro na aplicação da alíquota (CFOP vs. UF) - Op. com NFC-e - Lista de notas fiscais/itens”, gravado na mídia de fl. 11, cuja cópia foi fornecida ao autuado (fls. 12/13), que relaciona os produtos CONHAQUE, LEITE EM PÓ e VODKA, com indicação das alíquotas corretas (18% e 27%), ao invés das aplicadas pelo contribuinte (7% e 18%), de acordo com o previsto nos artigos 15, 16 e 16-A da Lei 7.014/96.

Pelo exposto, é válida a fundamentação anteriormente apresentada com relação à nulidade (Tema 1099 do STF e Súmula 166 do STJ).

No mérito, não foi apresentado qualquer argumento ou prova quanto ao erro da aplicação das alíquotas aplicadas em operações regularmente escrituradas (EFD). Por isso, fica mantida a procedência da infração 2.

Relativamente à infração 3, que acusa omissão de saídas de mercadorias por presunção de que foram empregados recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias anteriores que foram empregadas no pagamento de entrada de mercadorias não contabilizadas, conforme roteiro de auditoria de estoques, o dependente alegou:

- i) não ocorrência de fato gerador do ICMS nas operações de entrada (art. 155, II da CF);



- ii) que não registrou as entradas no mês de agosto/2019 por “erro material”;
- iii) distorção do estoque final de 2019, por não considerar notas fiscais de entradas;
- iv) erro de conversão de unidades nas entradas e saídas;

Com relação ao primeiro argumento, observo que o procedimento fiscal foi aplicado em conformidade com o disposto na Port. 445/1998 (artigos 6º, 7º e 8º), com apuração do débito do ICMS com base na presunção, com previsão de base de cálculo disposta no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96, e ocorrência do fato gerador previsto no art. 4º, § 4º, IV da mesma Lei, que se presume a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar entradas de mercadorias não registradas. Portanto, em se tratando de presunção relativa e levantamento fiscal feito com base nos dados contidos na EFD registrada pelo próprio contribuinte, cabe ao defendente apresentar provas para desconstituir a infração.

Com relação à nulidade suscitada sob o argumento de que envolve operações de transferências de mercadorias, que entende não constituir fato gerador do ICMS, observo que na aplicação do roteiro de auditoria de estoques, a fiscalização identificou entradas de mercadorias no estabelecimento autuado, em quantidades que não foram contabilizadas. Portanto, não tendo sido registrados os documentos fiscais para acobertar as entradas, cabe ao sujeito passivo apresentar provas que culminou na presunção, e não pode ser acolhido o argumento de que provinham de operações de transferências.

No tocante ao argumento de que não registrou entradas de mercadorias (notas fiscais), que implicou em distorção dos estoques, entendo que assiste razão a fiscalização de que aplicou o roteiro de auditoria de estoques com base nos dados contidos na EFD do estabelecimento autuado, e que o estoque final do exercício é feito a partir da contagem das mercadorias existentes no último dia de cada exercício (art. 225 do RICMS/BA). Caso o estoque escritural (controle fiscal ou contábil), divirja do estoque físico existente, cabe ao contribuinte promover os ajustes na escrituração, em conformidade com o que dispõe a legislação tributária, inclusive o registro extemporâneo de notas fiscais. Por isso, não acato tal alegação, tendo em vista que erros de procedimentos na escrituração não podem ser corrigidos nesta fase processual.

Com relação à alegação de erro de conversão indevida de unidades, constato que no caso desta infração, foi apurada omissão de saída de alguns produtos e omissão de entrada relativo a outros produtos, sendo que a base de cálculo da omissão de entrada foi maior que o da saída, e exigido o ICMS por presunção (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96).

Com relação aos produtos açúcar cristal AGROVALE (cód. 1514) e DETERGENTE IPÊ CLEAR 500ML (cód. 111), conforme esclarecido pela fiscalização, integrou o demonstrativo de omissão de saída de mercadorias apuradas, que não foi objeto da exigência fiscal, que decorre de omissão de entrada.

Mesmo assim, o autuante na informação fiscal procedeu a correção dos erros de conversão, tanto do exemplificativo, como dos demais indicado na defesa, que foi gravado na mídia de fl. 73 (cópia fornecida ao contribuinte – fls. 71 a 75), que resultou nos exercícios de:

2019: não houve alterações;

2020: OMISSÃO DE ENTRADA: a base de cálculo de R\$ 230.307,51, foi agravada para R\$ 231.757,81, e o débito de R\$ 20.760,44, para R\$ 20.891,17.

OMISSÃO DE SAÍDA: a base de cálculo reduziu de R\$ 185.817,57, para R\$ 184.915,18.

Como a manifestação sobre a correção feita na informação fiscal restringiu-se aos argumentos acima apreciados (entradas não registradas e erro nos estoques), acato o demonstrativo refeito pela fiscalização, e considerando que a base de cálculo da omissão de entradas se manteve (art. 13, II da Port. 445/1998), deve ser mantida a exigência relativa à omissão de entrada por presunção.

Considerando que permaneceu inalterado o valor da exigência relativa ao exercício de 2019, e houve agravamento do débito de R\$ 20.760,44, para R\$ 20.891,17, relativo ao exercício de 2020, deve ser respeitado o limite do valor total lançado na infração, conforme preconiza a sumula nº 11 do CONSEF (art. 156 do RPAF/BA).

Com relação ao argumento de que não ocorreu aproveitamento dos créditos fiscais relativos às notas fiscais não escrituradas na EFD, entendo que o crédito fiscal é um direito do contribuinte, que poderia ter sido aproveitado em conformidade com o disposto na legislação tributária, inclusive de fazer a escrituração extemporânea, mas não pode ser feita compensação nesta fase processual.

Quanto ao argumento de que se computadas as notas fiscais de entradas não escrituradas e feitas as conversões de estoques registrados incorretamente, inexistiria descumprimento da obrigação principal e conversão em multa de caráter acessório, observo que conforme apreciado anteriormente, foram feitos os ajustes no levantamento fiscal de acordo com o que foi comprovado no processo e resultou em imposto devido, portanto, cabível a multa aplicada prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.

Por tudo que foi exposto, fica mantida a procedência total da infração 3.

*Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com a redução do débito da infração 1 de R\$ 9.942,83, para R\$ 9.900,81.*

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 113/124.

#### DAS RAZÕES RECURSAIS

Da infração 01 - Falta de estorno de crédito fiscal em razão de quebra anormal (CFOP 5927).

Consta na Infração 01 que a Recorrente teria deixado de estornar créditos de ICMS relativos a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, isto é de perdas em número além do aceitável para o setor de acordo com os percentuais estabelecidos pela Portaria nº 445/98.

Na defesa apresentada, advertimos que a infração faz exigência manifestamente indevida e também é fruto de erro no levantamento quantitativo de estoques.

Como dito, está sendo exigido o estorno de crédito do ICMS referente a operações de transferência da matriz para a filial, autuada, as quais como se sabe não são operações tributáveis, nem sobre elas há direito ao crédito do imposto, posto que não consubstanciam transferência de propriedade da mercadoria, que é o fato gerador do ICMS.

Este entendimento, como sabido, já foi pacificado nos tribunais superiores, sendo inclusive objeto de repercussão geral no julgamento do Tema 1069 pelo STF e da Súmula nº 166 do STJ.

Assim sendo, se as operações não são tributáveis, porque constituem simples remessas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e isso não configura o fato gerador do ICMS, decorre logicamente que não é possível cogitar do direito ao crédito do imposto sobre elas, nem tampouco do seu estorno.

Data vênua, Nobres Julgadores, entendemos que a decisão incorre em nítido equívoco, pois se as operações de transferência não são tributáveis, como inclusive anui ao cogitar da vinculação ao entendimento do STJ no julgamento do Tema 1099, é consequência lógica e natural que sobre as mesmas não decorre o direito ao crédito, nem tampouco há falar em obrigação de estorno de créditos.

Vide que a infração não acusa a Recorrente de ter se creditado indevidamente sobre operações de transferência, mas de não ter efetuado o estorno relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente teriam sido objeto de quebra anormal.

A quebra anormal, como demonstramos na impugnação, foi fruto de erro no levantamento quantitativo de estoques que multiplicou indevidamente as unidades em caixas e fardos, quando o sistema interno da autuada já estava configurado para quantificar tudo em unidades.

Ocorre, Nobres Julgadores, que o demonstrativo de ajuste feito pelo autuante contemplou somente o ano de 2020, sendo que a infração é relativa também ao período de 2019 e quanto a este a Recorrente também apresentou defesa detalhada e específica.

Dissemos na defesa que os valores apontados como estoque final tanto do ano de 2019 quanto do ano de 2020 não refletiram a posição dos produtos no estoque de 31/12 do respectivo ano, mas na data em que o arquivo foi gerado. Com isto, o inventário que deveria refletir a posição do estoque no último dia do ano, na verdade retratou a posição do dia em que foi criado, como será melhor explicado abaixo.

Tal fato certamente impactou na apuração do saldo final calculado pelo Autuante, vez que considerou no cálculo das perdas (quebra anormal) o saldo final informado na EFD, o qual foi informado erroneamente com a posição do estoque no ano seguinte e não no dia 31/12 do respectivo ano. Este fato foi comprovado através dos *prints* de tela do sistema interno da Autuada, os quais reproduzimos abaixo:

*Print* da tela do sistema gerencial – inventário de 2019 por erro material retratou a posição do estoque em 02/03/2020.

Visual Pro Morpheus+ Versão 16/03/2020

Cadastro Movimento Financeiro Relatórios Utilitários Mudar Usuário Sair

Visual Pro Sistemas (87)3861-2073 / 3861-5958 / 98838-0384

Chamar Suporte

Cadastro de Inventário

Data Inventário  
31/12/2019

Criado : 02/03/2020 11:48

Código	Descrição	UM	Quatde.	Vlr. Custo	Vlr. Venda	Total Custo	Total Venda
2	ACUCAR CRISTAL DA BOCA 1KG	UN	2519	1,67	2,05	4.206,73	5.163,95
3	ARROZ POP PARBOILIZADO 1KG	UN	120	2,58	3,02	309,60	362,40
4	FEIJAO CARIOCA BONZAO 1KG	UN	2805	4,17	4,87	11.696,85	13.660,35
5	FEIJAO CARIOCA KALDINHO BOCAIUUV 1K UN	UN	4880	4,33	5,07	21.130,40	24.741,60
6	CAFE DO VELHO 250G	UN	1228	3,15	3,59	3.868,20	4.408,52
7	CAFE DA VOVO 250G	UN	1175	2,16	2,68	2.538,00	3.149,00
8	CAFE MARATA ALMOFADA 250G	UN	10068	3,23	3,87	32.519,64	38.963,16
11	CAFE PILAO VACUO 250G	UN	50	3,65	4,59	182,50	229,50
14	CAFE SAO VICENTE 250G	UN	2990	2,73	3,59	8.162,70	10.734,10
15	LEITE CONDENSADO ITALAC TP 395G	UN	1394	2,60	2,95	3.624,40	4.112,30
18	ARROZ VERA PARB TIPO 1 1KG	UN	9053	2,66	2,96	24.080,98	26.796,88
1266	CANETA BIC CRISTAL MEDIA AZUL	UN	100	0,55	0,69	55,00	69,00

INSERT-Adicionar ENTER-Alterar DELETE-Excluir F5-Localizar

Novo Alterar Apagar Diversos Localizar Fechar

Mensagem - CTRL + F9 Compromisso

01 - CEREALISTA ELIBAHIA Versão : 2010a 28-11-2021 00-ADMINISTRADOR

CTRL+F1 Itens CTRL+F11-Calendarário CTRL+F12-Calculadora SERVIDORVP: C:\PROGSS\ALDIST\DAADOS.GDB

Print da tela do sistema gerencial – inventário de 2020 por erro material retratou a posição do estoque em 27/01/2021.

Visual Pro Morpheus+ Versão 16/03/2020

Cadastro Movimento Financeiro Relatórios Utilitários Mudar Usuário Sair

Visual Pro Sistemas (87)3861-2073 / 3861-5958 / 98838-0384

Chamar Suporte

Cadastro de Inventário

Data Inventário  
31/12/2020

Criado : 27/01/2021 13:25

Código	Descrição	UM	Quatde.	Vlr. Custo	Vlr. Venda	Total Custo	Total Venda
2	ACUCAR CRISTAL DA BOCA 1KG	UN	16398	2,40	2,65	39.355,20	43.454,70
4	FEIJAO CARIOCA BONZAO 1KG	UN	2045	5,43	6,35	11.104,35	12.985,75
5	FEIJAO CARIOCA KALDINHO BOCAIUUV 1K UN	UN	44	5,25	6,39	231,00	281,16
6	CAFE DO VELHO 250G	UN	1689	3,00	3,77	5.067,00	6.367,53
7	CAFE DA VOVO 250G	UN	4449	2,16	2,68	9.609,84	11.923,32
8	CAFE MARATA ALMOFADA 250G	UN	21561	3,24	3,85	69.857,64	83.009,85
14	CAFE SAO VICENTE 250G	UN	646	2,73	3,39	1.763,58	2.189,94
15	LEITE CONDENSADO ITALAC TP 395G	UN	7554	3,89	4,83	29.385,06	36.485,82
18	ARROZ VERA PARBOILIZADO TIPO1 1KG	UN	10842	4,20	4,83	45.536,40	52.366,86
20	MACARRAO FAVORITA ESP 500G	UN	1950	1,74	2,03	3.393,00	3.958,50
24	MACARRAO PETYAN SEMOLA PARAFUS 500 UN	UN	186	2,05	2,40	381,30	446,40
25	FEIJAO CARIOCA KICALDO 1KG	UN	1453	6,07	7,10	8.819,71	10.316,30

INSERT-Adicionar ENTER-Alterar DELETE-Excluir F5-Localizar

Novo Alterar Apagar Diversos Localizar Fechar

Mensagem - CTRL + F9 Compromisso

01 - CEREALISTA ELIBAHIA Versão : 2010a 28-11-2021 00-ADMINISTRADOR

CTRL+F1 Itens CTRL+F11-Calendarário CTRL+F12-Calculadora SERVIDORVP: C:\PROGSS\ALDIST\DAADOS.GDB

Com isto, os estoques finais informados em 2019 e 2020 não refletiram a posição do estoque no dia 31 de dezembro de cada ano, produzindo divergências de um ano para o outro o que também repercutiu na infração 03 que é relativa a presunção de omissão de entradas/saídas, e que será objeto de análise posteriormente.

Em razão de tais inconsistências na apuração do saldo final calculado, o qual serviu de base para



a apuração das quantidades supostamente perdidas, em relação às quais, a Autuada teria deixado de efetuar o estorno do crédito, é que pugnamos mais uma vez pela nulidade ou improcedência da infração 01.

Frisamos, em tempo, que ainda na hipótese de serem mantidas as quantidades apuradas no levantamento fiscal, a exigência referente às operações de transferência entre matriz e filial devem ser excluídas do lançamento, vez que não são operações tributáveis.

#### Infração 02 – Recolhimento a menor de ICMS – divergências de alíquota

A infração 02 acusa a autuada de ter deixado de recolher o imposto incidente nas operações de saídas de mercadorias no período de agosto de 2019 a dezembro de 2020 em razão de divergência de alíquota, lançando por esta razão o crédito de R\$ 3.486,09.

Ocorre que analisando os demonstrativos que instruem a infração 02 verificamos que mais uma vez está sendo exigido o ICMS indevidamente sobre as operações de transferência realizadas entre a autuada e a sua matriz, o que como já dissemos, por força do entendimento do STF no julgamento do Tema 1069 em sede de repercussão geral e também da Súmula 166 do STJ, não são operações tributáveis.

Cumpra destacar que a infração está exigindo imposto de operação não tributável. De modo que, ainda que tenha ocorrido erro na alíquota, o que cogitamos para argumentar, é de ver-se não há imposto a pagar, pois não ocorreu o fato gerador do ICMS.

Isso por si só torna insubsistente a infração, sendo desnecessário que o sujeito passivo apresente outras razões ou provas quanto à inexistência das divergências. Ainda que se cogite do erro, repita-se para argumentar, é fato irretorquível que o imposto não pode ser exigido nestas operações.

Diante disto, a Recorrente reitera suas alegações defensivas ao tempo em que pugna pela reforma da Decisão recorrida a fim de julgar improcedente a infração 02 em razão da exigência indevida sobre as operações de transferência de mercadorias (CFOP 5152) realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular.

#### Infração 03 – Falta de recolhimento do ICMS sobre operações de entradas omitidas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado

A infração 03 acusa a Recorrente de ter deixado de recolher o ICMS em operações supostamente omitidas de entradas e saídas apuradas através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, segundo o roteiro estabelecido pela Portaria nº 445/98, considerando-se no lançamento impugnado o valor de maior expressão, qual seja o das operações de entrada.

Sem prejuízo dos demais argumentos, já adiantamos que não é possível cogitar no caso da efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS, que nos termos da Constituição Federal, art. 155, inciso II ocorre somente com a venda da mercadoria e não com a sua aquisição (entrada).

Não obstante a inexistência de fato gerador na entrada das mercadorias, a decisão de primeira instância entendeu que a acusação fiscal é de omissão de saídas, no entanto, consta expressamente escrito na descrição da infração 03 que está sendo exigido o ICMS sobre as operações de entrada.

Neste ponto, cabe lembrar que a Portaria nº 445/98 não admite que a infração seja fundamentada na omissão de entradas, pois manifestamente não incide o ICMS na aquisição de mercadoria, mas tão somente na sua venda. Tanto é que orienta a fiscalização a analisar a repercussão do fato omissão de entradas à luz da legislação:

*Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.*

*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 7.014/1996, art. 4º, § 4º, IV). (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).*

Pois bem, acontece que a Recorrente apresentou as notas fiscais de aquisição das mercadorias, as quais deixaram de ser registradas em sua escrita fiscal, algo que inclusive a prejudica no que toca ao aproveitamento de eventuais créditos do imposto, como dito.

Não obstante isto, restou demonstrado, por meio de documentos idôneos, que as mercadorias enumeradas nos demonstrativos fiscais anexos ao auto de infração foram adquiridas com nota fiscal. Isso por si só afasta a presunção de ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, conforme inciso II da Portaria 445/98.

Desse modo, se as mercadorias adentradas no estabelecimento da Recorrente estão acompanhadas das respectivas notas fiscais, decorre obviamente que a infração é insubsistente, pois de um lado não há omissão de entrada, e do outro não há operação tributável realizada anteriormente sem a emissão do documento fiscal que autorize a exigência do imposto sobre operações de saída.

Inconsistências no levantamento das entradas e saídas.

Além disto, com o fim de explicar melhor a verdade dos fatos, dissemos que a Recorrente iniciou suas operações efetivamente em agosto de 2019, e na ocasião realizou inúmeras transferências de mercadorias com sua matriz e também realizou operações de aquisição de mercadorias de outros fornecedores (CFOP 5102), compondo assim seu estoque inicial.

Ocorre que **no mês de agosto de 2019 todas as notas de entrada, por erro material, deixaram de ser registradas na escrita, sendo registradas somente as saídas realizadas naquele mês.** A falta de registro das notas fiscais de entrada obviamente gerou inconsistências na apuração do saldo final do estoque naquele ano, o que também gerou a presunção equivocada de omissão de operações, fato comprovado no documento anexo à defesa – EFD 08/19.

Além disto, dissemos que inúmeras notas fiscais de entrada, não apenas do mês de agosto de 2019 como também dos meses seguintes, não foram consideradas no levantamento quantitativo de estoques do autuante, gerando distorções nas quantidades entradas e também no estoque final calculado.

Apesar disto e de toda a farta documentação apresentada, a Decisão recorrida afastou a alegação defensiva justificando que o sujeito passivo não teria apresentado provas e que o fato de as operações de entradas terem sido, na maior parte, provenientes de transferências não pode ser acatado.

*“Com relação à nulidade suscitada sob o argumento de que envolve operações de transferências de mercadorias, que entende não constituir fato gerador do ICMS, observo que na aplicação do roteiro de auditoria de estoques, a fiscalização identificou entradas de mercadorias no estabelecimento autuado, em quantidades que não foram contabilizadas. Portanto, não tendo sido registrados os documentos fiscais para acobertar as entradas, cabe ao sujeito passivo apresentar provas que culminou na presunção, e não pode ser acolhido o argumento de que provinham de operações de transferências.*

*No tocante ao argumento de que não registrou entradas de mercadorias (notas fiscais), que implicou em distorção dos estoques, entendo que assiste razão a fiscalização de que aplicou o roteiro de auditoria de estoques com base nos dados contidos na EFD do estabelecimento autuado, e que o estoque final do exercício é feito a partir da contagem das mercadorias existentes no último dia de cada exercício (art. 225 do RICMS/BA). Caso o estoque escritural (controle fiscal ou contábil), divirja do estoque físico existente, cabe ao contribuinte promover os ajustes na escrituração, em conformidade com o que dispõe a legislação tributária, inclusive o registro extemporâneo de notas fiscais. Por isso, não acato tal alegação, tendo em vista que erros de procedimentos na escrituração não podem ser corrigidos nesta fase processual.” (fl. 07/08)*

Ocorre, Nobres Julgadores, que a Recorrente, como inúmeras vezes repetimos, apresentou todas as



notas fiscais de entrada, sobretudo as notas relativas às transferências, e para melhor elucidar os fatos apresentou também duas planilhas, uma relativa ao ano de 2019 e outra ao ano de 2020, nas quais enumerou cada produto objeto do levantamento quantitativo de estoques, constou as notas fiscais omitidas da escrita e as respectivas quantidades.

Apresentou também a EFD do mês 08/2019 para demonstrar que as notas fiscais não haviam sido registradas na escrita fiscal e que isto repercutiu nas quantidades entradas e nos estoques finais escrituradas.

Ora, tendo apresentado a documentação fiscal idônea que comprova perfeitamente as suas alegações defensivas e mostra a insubsistência da acusação fiscal, não é possível compreender o que a decisão de primeira instância entende por “**provas que culminou na presunção**”.

Quanto à exigência de que a Recorrente faça ajustes na sua escrita fiscal, inclusive o registro extemporâneo de notas fiscais, cabe lembrar que o art. 251 do RICMS torna sem efeito qualquer retificação de EFD realizada durante a ação fiscal, salvo quando apresentada para atender intimação do Fisco, o que não houve no presente caso.

*Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

*§ 2º Será considerada de plano sem validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos em que o contribuinte esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.*

*§ 3º A retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, quando resultar em alteração de informações que vise a reduzir ou a excluir o imposto ou multa, não acarretará anulação, alteração ou improcedência do lançamento.*

Portanto, Nobres Julgadores, considerando que a autuada, então sob ação fiscal, não pode proceder a alterações na sua escrita sem a autorização do Fisco, e que tendo o dever de apresentar as provas de suas razões defensivas, juntou ao processo as notas fiscais de aquisição das mercadorias, acompanhadas de demonstrativos explicativos, era de se esperar que o Julgador *a quo*, homenageando o princípio da boa-fé e da verdade material, se debruçasse sobre tais documentos, ao invés de exigir mais provas e/ou ajustes na escrita fiscal, quando a própria legislação tributária estadual não permite ao sujeito passivo valer-se de tais providências.

Se não bastasse, demonstramos também que a indevida conversão de unidades nas entradas e saídas no ano de 2020 gerou quantidades absurdas de mercadorias, como ocorreu, por exemplo, com o óleo de soja e com outros produtos enumerados abaixo, mas não houve conversão de unidades no ano de 2019, embora o levantamento de estoques se refira aos mesmos produtos.

Para demonstrar o equívoco cometido no levantamento, apontamos como **exemplo o óleo de soja (cód. 189), no qual houve conversão de unidades na entrada e na saída no ano de 2020, mas não houve conversão no ano de 2019**, isto obviamente gerou distorção no levantamento quantitativo de estoque daquele ano, resultando na presunção de omissão de operações, pois com a multiplicação feita pelo autuante a Recorrente teria vendido em 2020, 2.326.160,000 de unidades de latas de óleo, quando na realidade saíram 114.858 unidades de acordo com suas notas fiscais e informações prestadas.

Dissemos que isto não aconteceu somente com o óleo de soja, mas também com outros produtos como os que constamos abaixo. Estes produtos sofreram conversão no ano de 2020 tanto nas entradas quanto nas saídas, mas não foram multiplicados em 2019.

Código	Descrição do Produto
155	LEITE EM PO NINHO INST SACHE 800G
1670	LEITE EM PO NINH INTEGRAL SACH 800G
189	OLEO DE SOJA SOYA 900ML
38	LEITE EM PO NUTRIL 200G
7	CAFE DA VOVO 250G
1221	alvejante brilux lavanda
1223	alvejante brilux fresh
1224	alvejante brilux floral

Como podemos imaginar tanto a multiplicação de unidades em 2020 como a falta de consideração das notas de entrada no levantamento de estoque da auditoria geraram distorções nos quantitativos que levaram à equivocada presunção de omissões de operações. De todo modo, de acordo com a documentação apresentada, a Recorrente demonstrou que não existe hipótese de omissões de entrada nem de saídas.

Apesar da clareza das explicações defensivas, a Decisão recorrida, limitando-se a citar o exemplo do Açúcar Agrovale e do Detergente Ypê, os quais não foram citados como exemplo na infração 03 pela defesa apresentada, afastou o argumento da Recorrente dizendo o seguinte:

*“Com relação à alegação de erro de conversão indevida de unidades, constato que no caso desta infração, foi apurada omissão de saída de alguns produtos e omissão de entrada relativo a outros produtos, sendo que a base de cálculo da omissão de entrada foi maior que o da saída, e exigido o ICMS por presunção (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96).*

*Com relação aos produtos açúcar cristal AGROVALE (cód. 1514) e DETERGENTE IPÊ CLEAR 500ML (cód. 111), conforme esclarecido pela fiscalização, integrou o demonstrativo de omissão de saída de mercadorias apuradas, que não foi objeto da exigência fiscal, que decorre de omissão de entrada.” (fl. 08)*

Como se pode ver, as razões defensivas da autuada não foram apreciadas no v. Acórdão, incorrendo em evidente equívoco a decisão proferida em primeira instância.

Sem prejuízo do exposto, em relação aos estoques finais de 2019 e 2020 apontamos a existência de erro material na apuração do saldo final dos produtos objeto da auditoria:

*1º - diversas notas fiscais de entrada não foram consideradas em 2019, gerando distorção no saldo final daquele ano;*

*2º - houve conversão de unidades de medidas nas entradas e nas saídas, sendo que alguns produtos foram convertidos somente em 2020 e não em 2019; e*

*3º - o estoque final informado pela autuada não refletiu a posição dos produtos no estoque de 31/12, mas na data em que o arquivo gerado. Com isto, o inventário que deveria refletir a posição do estoque no último dia do ano (31/12), na verdade retratou a posição do dia em que foi criado, como demonstrado nos prints acima.*

Não obstante, no que toca as saídas informadas nos arquivos EFDs tanto de 2019 quanto de 2020 vale reiterar que estão perfeitamente de acordo com as saídas constantes dos relatórios emitidos do sistema gerencial e também com as notas fiscais de saída, demonstrando desse modo que não há no caso qualquer omissão.

Para comprovar a inexistência de omissões reiteramos que foram apresentadas à defesa duas planilhas nas quais consta o saldo final dos produtos auditados considerando as quantidades realmente adquiridas de acordo com todas as notas fiscais de entrada não registradas, e as quantidades vendidas de acordo com as informações prestadas nos arquivos digitais e nas notas fiscais de saída, obtendo-se, assim, o real saldo final de 2019, e inicial de 2020.

Como constam produtos auditados em 2020 que não foram auditados em 2019, constamos no demonstrativo de 2020 observações a respeito das notas fiscais de entrada das mercadorias e das quantidades saídas em 2019, apurando-se desse modo o estoque inicial. Vale ressaltar que este demonstrativo foi apresentado para auxiliar na identificação das operações, que estão integralmente retratadas nos relatórios de entrada e saída também apresentados com a defesa.

Assim, em resumo, para um melhor esclarecimento das alegações defensivas, estamos rerepresentando os documentos anexos ao Recurso, entre eles o demonstrativo de todos os itens, cujas notas fiscais de entrada não foram consideradas no ano de 2019. Neste demonstrativo constamos o número da nota, a data de emissão, o CFOP e o nome do fornecedor.

Nele é possível constatar que confrontando as notas fiscais de entrada com as saídas constantes do informadas na EFD não existe hipótese de omissão de entrada no presente caso em 2019, de modo que todos os produtos que a autuada comercializou foram adquiridos com notas fiscais, como prova a documentação anexa.

Já no ano de 2020 a presunção de omissões de operações, se deu, como explicado, em razão da

falta de registro das notas de 2019 que repercutiu no saldo inicial de 2020, além da indevida conversão de unidades, e dos erros materiais na apuração do estoque final de 2019 e 2020, que ao invés de refletir a posição do estoque em 31/12 retratou o estoque na data em que foi gerado o arquivo.

Portanto, como é possível constatar nos documentos anexos ao processo ficou comprovado que não há qualquer omissão de operação de entrada nem de saída no caso sob exame. Poderíamos cogitar na pior das hipóteses da existência de omissão de registro de notas fiscais de entrada na escrita, o que configuraria descumprimento de obrigação acessória (cf. art. 42, inciso IX, alínea d – entradas não registradas).

Não obstante isto, como visto o autuante em sua informação fiscal, procedeu ao ajuste do levantamento quantitativo de estoques somente do ano de 2020, desprezando completamente as informações relativas ao ano de 2019, especialmente as notas fiscais de entrada que deixaram de ser registradas e que repercutiram nos saldos finais de ambos os exercícios. E assim, procedeu à revisão do lançamento atendo-se exclusivamente ao ano de 2020, vindo inclusive a majorar o lançamento, em claro e evidente equívoco.

Ocorre que, como a infração 03 menciona que há omissão de entrada e de saída, tendo sido exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão, a autuada cuidou de demonstrar em relação às saídas que as diferenças encontradas ocorreram em razão da equivocada conversão de unidades de medidas, o que gerou milhares de unidades além daquelas efetivamente comercializadas, e demonstrou este fato através dos relatórios do próprio auto de infração e das notas de saída anexadas à defesa.

Demonstrou também que seu inventário foi gerado em data posterior a 31 de dezembro em razão de uma inconsistência no sistema gerencial interno, fato comprovado com a reprodução das telas dando conta que o inventário refletiu a posição do estoque em 02 de março e não de 31 de dezembro.

Em relação a isto o autuante se limitou a dizer que a alegação não pode prosperar em razão de que *“o inventário de uma empresa é feito a partir da contagem das mercadorias existentes no último dia de cada exercício (art. 255 do RICMS/BA) e não obtidos através de cálculos de programas de informática”*.

Ocorre que a autuada em momento nenhum disse algo diferente disto, na verdade apenas explicou que seu inventário, por inconsistência do sistema interno, constou a contagem do estoque no dia 02 de março, data da emissão do relatório, e não a posição do estoque no dia 31 de dezembro, o que teria gerado supostas divergências nas saídas, daí porque também apresentou demonstrativos com os saldos iniciais e finais devidamente corrigidos dos dois anos de 2019 e 2020.

Não obstante o seu esforço para demonstrar de forma detalhada e esmiuçada que não houve omissão de entrada em 2019 e 2020 com a apresentação de demonstrativos e outros tantos documentos idôneos, vimos que o autuante apenas revisou o ano de 2020, vindo inclusive e para nosso espanto a majorar o crédito lançado, em total descompasso com a documentação apresentada, sobretudo as notas fiscais de entrada e os demonstrativos elaborados por produto referentes ao ano de 2019, os quais não foram sequer objeto de sua análise ou menção.

A Decisão recorrida, por sua vez, acatou os demonstrativos refeitos pelo autuante, mesmo tendo este deixado de rever o ano de 2019, o qual sabidamente repercute nos saldos de 2020.

Como a revisão não considerou os documentos apresentados em relação ao ano de 2019, acreditamos que os novos demonstrativos do ano de 2020 não podem ser considerados válidos, pois não consideram os totais do estoque do ano anterior nos termos dos documentos apresentados pela defesa. Além disto, não se pode permitir que o autuante utilize parcialmente os documentos apresentados pela defesa para majorar o crédito, deixando de apreciar a totalidade dos documentos que certamente extinguiria ou diminuiria o crédito lançado.



É importante observar ainda que de acordo com o Demonstrativo “Cálculo da proporção de operações tributadas - Resumo por CFOP” o autuante excluiu da sua apuração as operações identificadas com CFOP 5152; ocorre que como diversas notas de entradas deixaram de ser consideradas e entre elas encontram-se inúmeras notas de transferência, estas diferenças, consideradas no lançamento como omissão de entradas de mercadoria, estão sendo indevidamente tributadas, daí porque dissemos que há indevida exigência do ICMS sobre operações de transferências (CFOP 5152).

Assim, vê-se que é indispensável realizar nova diligência fiscal para determinar ao Autuante que revise os levantamentos de estoque considerando a totalidade da documentação apresentada, sobretudo as notas fiscais de aquisição das mercadorias (ano 2019) sobre as quais está exigido o ICMS acrescido de multa de 100%, em manifesto *bis in idem*, como se fossem aquisições desacompanhadas de documento fiscal.

Portanto, restam evidenciadas as razões recursais que impõem o acolhimento do presente recurso para reformar o v. Acórdão.

Da juntada de documentos anexos ao Recurso Voluntário.

Como a decisão de primeira instância julgou parcialmente procedente o Auto de Infração sob o fundamento de que a autuada não teria apresentado elementos probatórios de suas alegações, estamos reapresentando juntamente com as razões recursais os documentos probatórios.

Cabe esclarecer, entretanto, que os documentos não são documentos novos só agora apresentados anexos ao recurso. Em verdade, como inúmeras vezes dito, os documentos foram apresentados pela primeira vez com a defesa, e em razão de não terem sido aparentemente examinados/apreciados, estão sendo reapresentados nesta oportunidade. Assim, não se pode aplicar ao caso a preclusão prevista no § 5º, do art. 123 do RPAF. Da necessidade de realização de diligência fiscal.

Por tudo o que foi exposto, vê-se que é imprescindível converter o julgamento do feito em diligência fiscal em razão de que documentos apresentados juntamente com a defesa não foram examinados/apreciados pelo autuante nem pelo órgão julgador de base. Em razão disto fica requerida com base no § 3º, do art. 123 do RPAF a realização de diligência fiscal de acordo com a fundamentação já exposta acima, o que atende o requisito exigido no art. 145 do RPAF.

Ante as razões aduzidas acima e o direito da autuada de produzir prova de suas alegações, reiteramos o pedido de conversão do feito em diligência fiscal para que sejam contempladas as razões defensivas e apreciadas as provas apresentadas.

#### CONCLUSÃO

Diante do exposto, a Recorrente requer a este Eg. Conselho receba o presente Recurso Voluntário, com todas as suas razões, para:

- a. declarar a nulidade de primeira instância, em razão de ter sido proferida com omissões e flagrante cerceamento do direito de defesa da contribuinte;
- b. declarar a nulidade do Auto de Infração em razão das irregularidades cometidas no processo, ou alternativamente, julgá-lo improcedente;
- c. sendo diverso o entendimento, converter o julgamento em diligência para determinar ao autuante aprecie os documentos apresentados.

Pugnamos mais uma vez pelo envio de todas as intimações para a advogada subscritora no endereço constante do instrumento do mandato a fim de que a defesa do sujeito passivo que foi entregue à profissional não seja prejudicada por não tomar conhecimento dos atos praticados no processo.

**VOTO**

O contribuinte pede pela nulidade da decisão de primeira instância, ou pela declaração da nulidade do Auto de Infração em função das irregularidades cometidas no processo, ou que em sentido diverso, converta-se o processo em diligência.

Reconheço que há mesmo algumas irregularidades cometidas no procedimento, mas isto não implica em declaração da nulidade de todo o Auto de Infração, se houver condições de corrigir e sanear o lançamento, ou em se tratando de 03 infrações como é o caso, necessariamente o erro que leve à nulidade de uma não alcança as outras, razão pela qual denego tanto o pedido de nulidade da decisão de primeira instância, como também a nulidade do Auto de Infração nesta segunda instância, pois eventuais equívocos cometidos na Decisão recorrida, serão devidamente analisados, como veremos adiante.

Quanto à diligência, também a denego, pois da análise do processo, foi possível compreender o procedimento, incluindo os erros cometidos, que serão devidamente apreciados neste voto.

A infração 01, ocorreu por falta de estorno de crédito fiscal por quebras anormais de mercadorias, no valor de R\$ 9.942,83 e reduzida em 1ª Instância, R\$ 9.900,81.

Vejamos o que diz o voto recorrido:

*No mérito, com relação à infração 1 (falta de estorno/quebra anormal), com percentuais além do estabelecidos pela Port. 445/98, alegou que se referem a:*

- v) operações de entradas por transferência do estabelecimento matriz;
- vi) erros de conversão de unidades de diversos produtos.

*Com relação à primeira alegação, conforme apreciado anteriormente, a apuração da base de cálculo foi feita em conformidade com o disposto no § Único do art. 3º da Port. 445/1998, que prevê que na apuração de débitos do ICMS resultante de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, somente serão consideradas omissão de entrada ou saída em relação a cada item de mercadoria que exceder os percentuais da relação entre a quantidade e o somatório do estoque inicial, mais as compras no período, aplicando os percentuais estabelecidos para a atividade econômica do contribuinte.*

*Na situação presente, o arquivo do demonstrativo da infração 1 (01.05.13 – Estorno de crédito referente a perdas), relativo aos exercícios de 2019 e 2020, gravado na mídia de fl. 11 e fornecida ao estabelecimento autuado (fl. 6), indica o montante das omissões de saídas apuradas, com a dedução dos percentuais da atividade econômica prevista no § Único do art. 3º da Port. 445/1998, o que resultou na base de cálculo das perdas além das admitidas.*

*Por sua vez, o art. 30, IV da Lei 7.014/1996, estabelece que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento “vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se”. Portanto, a exigência fiscal tem como base de cálculo a adoção de procedimento normatizado pela administração tributária, e previsão na lei estadual.*

*Quanto ao argumento de que existem erros de conversão de unidades de diversos produtos, na informação fiscal o autuante esclareceu que efetuou o levantamento de acordo com “os fatores de conversão informado pela própria empresa em seus arquivos de EFD”, porém, efetuou as retificações em conformidade com as informações prestadas pelo autuado.*

*Constato que a exemplo dos produtos indicados na defesa, como açúcar cristal AGROVALE (cód. 1514), que era comercializado em quilo e não em fardo (30 quilos), e DETERGENTE IPÊ CLEAR 500ML (cód. 111), que era comercializado em unidades e foi computado no levantamento em caixa (24 unid), o autuante na informação fiscal procedeu a correção, indicando valor unitário do kg em R\$ 2,67 do açúcar, e de R\$ 1,39 para o detergente, conforme indicado no demonstrativo refeito gravado na mídia de fl. 71, cuja cópia foi fornecida ao dependente conforme documentos de fls. 71 a 75.*

*Na manifestação de fls. 78 a 85, o sujeito passivo apenas contestou que “deixou de apreciar as alegações defensivas”, mas não apresentou qualquer prova de que permanecia os erros de conversão.*

*Pelo exposto, acato o demonstrativo de débito de fl. 70, mantendo a exigência com valor de R\$ 1.037,94, com data de ocorrência em 31/12/2019, e redução do valor original de R\$ 8.904,89, para R\$ 8.862,87, da data de 31/12/2020, totalizando R\$ 9.900,81.*

*Infração 1 procedente em parte, com redução do débito de R\$ 9.942,83, para R\$ 9.900,81.*

A infração é descrita como sendo estorno de créditos de quebras anormais, com enquadramento nos artigos abaixo:

*Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*V - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.*

O que se verifica de início, é que o contribuinte não declarou nenhuma quebra anormal, furto ou perecimento. Ao consultar o demonstrativo desta infração, verifiquei que o autuante, ao efetuar o levantamento quantitativo de estoques, como encontrou ambas omissões, entradas e saídas, embora tenha lançado o que considerou maior (omissão de entradas) quanto às omissões de saídas, que foram desprezadas para efeito de lançamento do imposto, aplicou o índice de perdas inerente à atividade de atacadista, e isto foi inclusive afirmado no voto recorrido “*o arquivo do demonstrativo da infração 1 (01.05.13 – Estorno de crédito referente a perdas), relativo aos exercícios de 2019 e 2020, gravado na mídia de fl. 11 e fornecida ao estabelecimento autuado (fl. 6), indica o montante das omissões de saídas apuradas, com a dedução dos percentuais da atividade econômica prevista no § Único do art. 3º da Port. 445/1998, o que resultou na base de cálculo das perdas além das admitidas*”.

No entanto, causa espécie o fato de ter sido lançado imposto decorrente das omissões de entradas por serem maior que as saídas, e o autuante ter também lançado o estorno das perdas deduzidas das omissões de saída, que foram desprezadas.

É que o art. 13, que trata de omissões simultâneas, de entradas e saídas, diz que sendo a omissão de entrada maior, cobra-se esta, e a alínea “b” deste artigo, diz o seguinte:

*b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado;*

A interpretação da alínea “b”, é fundamental para a solução da lide, pois em lançamento por omissões de entrada (em havendo também omissões de saídas, porém menores), é presumido que a omissão de receitas para aquisição das mercadorias cujas entradas foram omitidas, engloba as omissões de saída que foram detectadas, e cujas receitas de vendas não contabilizadas, propiciaram as aquisições destas mercadorias com entradas omitidas, cujo imposto devido, é lançado.

Portanto, não faz sentido algum se cobrar um estorno pelas perdas tidas como normais da atividade (previstas na Portaria nº 445/98), e não anormais como perdas, furtos, etc., prevista no art. 312, V do RICMS, colocada na descrição da infração no enquadramento, porque todas estas omissões de saídas em que se pretende ainda cobrar também o estorno de créditos, estão absorvidas pela cobrança das omissões de entrada, por presunção de omissão de receitas.

Não há qualquer vinculação entre o estorno de crédito do art. 312, V do RICMS (perdas anormais, por furtos, perecimento, etc.) e o estorno de crédito da Portaria 445/98, estorno pelas perdas normais da atividade, que só deveria ser lançada no caso de se cobrar as omissões de saídas, de forma a compensar a dedução das perdas normais, pelo estorno dos créditos. Assim, não faz qualquer sentido em se lançar tal estorno de crédito, sem que se lance o imposto pela omissão de saída, já que estamos a tratar de omissões de entrada.

Em resumo, não há correlação de causa e efeito, para se lançar imposto pelo estorno de créditos de perdas “normais” previstas na Portaria nº 445/98, calculadas para omissão de saídas, nos termos da supracitada portaria, para filtrar perdas muitas vezes não detectadas em tempo, quando aqui se cobrou o imposto pela omissão de entradas (que engloba exatamente a omissão de saídas, por presunção), e além disso, a própria descrição da infração (perdas anormais) não tem vinculação



com as perdas do demonstrativo (perdas normais da atividade).

Face ao exposto, devo divergir do voto recorrido e voto pela Improcedência da infração 01.

Em relação à segunda infração, a justificativa de que se trata de transferências de uma matriz para filial e que não se poderia exigir o ICMS, de simples análise do demonstrativo, verifica-se que não faz sentido tal argumento, pois não se trata do ICMS pelas transferências, mas pelas saídas do estabelecimento autuado, (CFOP 5102) onde diversas mercadorias com alíquota de 7% em vez de 18%, em sua maioria leite em pó, ou com 18% em vez de 27% , em sua maioria bebidas alcoólicas como vodka e conhaque. Assim, não há reparos a fazer no lançamento.

Voto recorrido corrobora meu entendimento conforme transcrição abaixo:

*Conforme apreciado anteriormente, a exigência fiscal tem como base operações internas de saídas de mercadorias relacionadas no “Demonstrativo: Débito a menor - Erro na aplicação da alíquota (CFOP vs. UF) - Op. com NFC-e - Lista de notas fiscais/itens”, gravado na mídia de fl. 11, cuja cópia foi fornecida ao autuado (fls. 12/13), que relaciona os produtos CONHAQUE, LEITE EM PÓ e VODKA, com indicação das alíquotas corretas (18% e 27%), ao invés das aplicadas pelo contribuinte (7% e 18%), de acordo com o previsto nos artigos 15, 16 e 16-A da Lei 7.014/96.*

*No mérito, não foi apresentado qualquer argumento ou prova quanto ao erro da aplicação das alíquotas aplicadas em operações regularmente escrituradas (EFD). Por isso, fica mantida a procedência da infração 2.*

Assim, mantenho a Decisão recorrida. Infração 2 Procedente.

Com relação à infração 03, há falta de recolhimento do imposto pela apuração em levantamento quantitativo de estoques, em que se constatou maior omissão de entradas, com a 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, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas.

Em resumo, o Recorrente diz que apresentou as notas fiscais de aquisição das mercadorias, as quais deixaram de ser registradas em sua escrita fiscal. Não obstante, restou demonstrado, por meio de documentos idôneos, que ao menos em parte, as mercadorias descritas nos demonstrativos fiscais anexos ao Auto de Infração foram adquiridas com nota fiscal. Desse modo, se as mercadorias adentradas no estabelecimento da Recorrente estão acompanhadas das respectivas notas fiscais, decorre obviamente que a infração não é totalmente subsistente como julgou o acórdão recorrido.

Além disto, com o fim de explicar melhor a verdade dos fatos, a Recorrente alega que iniciou suas operações em agosto de 2019, e na ocasião realizou inúmeras transferências de mercadorias da sua matriz e também realizou operações de aquisição de mercadorias de outros fornecedores (CFOP 5102), compondo assim seu estoque inicial.

Que no mês de agosto de 2019 todas as notas de entrada, por erro material, deixaram de ser registradas na escrita, mas somente as saídas realizadas naquele mês, e isto foi comprovado. A falta de registro das notas fiscais de entrada possivelmente gerou inconsistências na apuração do saldo final do estoque naquele ano, o que também gerou a presunção equivocada de omissão de operações, fato comprovado no documento anexo à defesa – EFD 08/19.

Além disto, alegou que inúmeras notas fiscais de entrada, não apenas do mês de agosto de 2019 como também dos meses seguintes, não foram consideradas no levantamento quantitativo de estoques do autuante, gerando distorções nas quantidades entradas e também no estoque final calculado.

Apresentou também a EFD do mês 08/2019 para demonstrar que as notas fiscais não haviam sido registradas na escrita fiscal e que isto repercutiu nas quantidades entradas e nos estoques finais escrituradas.

Diz que tendo apresentado a documentação fiscal idônea que comprova perfeitamente as suas

alegações defensivas e mostra a **insubsistência da acusação fiscal, não é possível compreender o que a decisão de primeira instância entende por “provas que culminou na presunção”**.

Neste caso, também devo dar razão ao Recorrente quando cita o trecho da Decisão recorrida - *Portanto, não tendo sido registrados os documentos fiscais para acobertar as entradas, cabe ao sujeito passivo apresentar provas que culminou na presunção, e não pode ser acolhido o argumento de que provinham de operações de transferências*. Ora, à fl. 65, no CD anexo à impugnação inicial, o recorrente apresentou as notas fiscais de agosto de 2019, e de outros meses, como fundamentar que “cabe ao sujeito passivo apresentar provas que culminou na presunção, se as provas foram apresentadas?”

Diz ainda, que considerando que a autuada, então sob ação fiscal, não pode proceder a alterações na sua escrita sem a autorização do Fisco, e que tendo o dever de apresentar as provas de suas razões defensivas, **juntou ao processo as notas fiscais de aquisição das mercadorias, acompanhadas de demonstrativos explicativos, era de se esperar que o Julgador a quo, homenageando o princípio da boa-fé e da verdade material, se debruçasse sobre tais documentos**, ao invés de exigir mais provas e/ou ajustes na escrita fiscal, quando a própria legislação tributária estadual não permite ao sujeito passivo valer-se de tais providências.

Se não bastasse, diz também que a indevida conversão de unidades nas entradas e saídas no ano de 2020 gerou quantidades absurdas de mercadorias, como ocorreu, por exemplo, com o óleo de soja e com outros produtos enumerados abaixo, mas não houve conversão de unidades no ano de 2019, embora o levantamento de estoques se refira aos mesmos produtos.

Vejam os trechos do voto recorrido:

*No tocante ao argumento de que não registrou entradas de mercadorias (notas fiscais), que implicou em distorção dos estoques, entendo que assiste razão a fiscalização de que aplicou o roteiro de auditoria de estoques com base nos dados contidos na EFD do estabelecimento autuado, e que o estoque final do exercício é feito a partir da contagem das mercadorias existentes no último dia de cada exercício (art. 225 do RICMS/BA). **Caso o estoque escritural (controle fiscal ou contábil), divirja do estoque físico existente, cabe ao contribuinte promover os ajustes na escrituração, em conformidade com o que dispõe a legislação tributária, inclusive o registro extemporâneo de notas fiscais. Por isso, não acato tal alegação, tendo em vista que erros de procedimentos na escrituração não podem ser corrigidos nesta fase processual.***

*Com relação à alegação de erro de conversão indevida de unidades, constato que no caso desta infração, foi apurada omissão de saída de alguns produtos e omissão de entrada relativo a outros produtos, sendo que a base de cálculo da omissão de entrada foi maior que o da saída, e exigido o ICMS por presunção (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96).*

*Como a manifestação sobre a correção feita na informação fiscal restringiu-se aos argumentos acima apreciados (entradas não registradas e erro nos estoques), acato o demonstrativo refeito pela fiscalização, e considerando que a base de cálculo da omissão de entradas se manteve (art. 13, II da Port. 445/1998), deve ser mantida a exigência relativa à omissão de entrada por presunção.*

*Considerando que permaneceu inalterado o valor da exigência relativa ao exercício de 2019, e houve agravamento do débito de R\$ 20.760,44, para R\$ 20.891,17, relativo ao exercício de 2020, deve ser respeitado o limite do valor total lançado na infração, conforme preconiza a sumula nº 11 do CONSEF (art. 156 do RPAF/BA).*

*Com relação ao argumento de que não ocorreu aproveitamento dos créditos fiscais relativos às notas fiscais não escrituradas na EFD, entendo que o crédito fiscal é um direito do contribuinte, que poderia ter sido aproveitado em conformidade com o disposto na legislação tributária, inclusive de fazer a escrituração extemporânea, mas não pode ser feita compensação nesta fase processual.*

*Quanto ao argumento de que se computadas as notas fiscais de entradas não escrituradas e feitas as conversões de estoques registrados incorretamente, inexistiria descumprimento da obrigação principal e conversão em multa de caráter acessório, observo que conforme apreciado anteriormente, foram feitos os ajustes no levantamento fiscal de acordo com o que foi comprovado no processo e resultou em imposto devido, portanto, cabível a multa aplicada prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.*

*Por tudo que foi exposto, fica mantida a procedência total da infração 3.*

Observando a informação fiscal, vê-se que o autuante não fez qualquer ponderação sobre as notas

fiscais de agosto de 2019 apresentadas em CD na defesa inicial, quando foi justificado que houve um descumprimento de obrigação acessória pela falta de registros, comprovando haver as entradas não registradas e que deram origem, ao menos em sua maior parte, às omissões de entrada detectadas.

Quanto a isto o relator *a quo* diz que “*Caso o estoque escritural (controle fiscal ou contábil), divirja do estoque físico existente, cabe ao contribuinte promover os ajustes na escrituração, em conformidade com o que dispõe a legislação tributária, inclusive o registro extemporâneo de notas fiscais. Por isso, não acato tal alegação, tendo em vista que erros de procedimentos na escrituração não podem ser corrigidos nesta fase processual*”.

Analisando o demonstrativo do autuante relativo às entradas de 2019, primeiro mês de funcionamento do estabelecimento, de fato não há uma única nota fiscal registrada, enquanto há sim saídas, o que denota em princípio, uma incongruência (dar saída de mercadorias que não entraram) o que justifica o lançamento exatamente pela omissão de entradas.

Na lista de omissões de entrada, os dois primeiros itens são “pedra sanitária pato marine”, 12 unidades de omissões de entrada, e “pedra sanitária glade flores” com 20 unidades de omissões de entrada.

Na lista de notas fiscais de saída, pode se constatar que em 25/08/2019 há uma Nota Fiscal de Saída nº 1061 com 12 unidades de “pedra sanitária pato marine”, o que levou a uma omissão de entradas neste valor. Contudo, a Nota Fiscal nº 8.520, de 20.08.2019, ou seja, 05 dias antes da saída, em transferência da matriz, apresenta exatamente essa quantidade de entrada, elidindo a omissão.

Na Nota Fiscal de Saída nº 1062, também de 25.08.2019 há saída de 20 unidades do “sabão pedra glade flores”, e a nota fiscal de entrada acima referida, apresenta as 20 unidades de entrada, elidindo também a omissão desse item.

Isso demonstra que o recorrente tem razão, já que a ausência total de notas fiscais de entrada em agosto, o primeiro mês de funcionamento, implicou em muitas omissões de entrada, além da ausência de algumas notas fiscais em outros meses, como a Nota Fiscal nº 611.846, de 09.09.2019, apresentada na defesa.

Mais uma vez, tenha de discordar do fundamento do voto do recorrido quando diz “*não acato tal alegação, tendo em vista que erros de procedimentos na escrituração não podem ser corrigidos nesta fase processual*”.

Ora, como o lançamento por levantamento quantitativo de estoque de mercadorias é uma presunção *juris tantum*, cabe prova em contrário, com apresentação das notas fiscais de entradas cuja ausência no procedimento, deu suporte ao lançamento por omissão de entrada. A falta de registro implica em descumprimento de obrigação acessória, jamais de obrigação principal, por presunção, como foi feito no Auto de Infração.

Assim é que, se há uma omissão de entradas e um documento fiscal não considerado no levantamento é apresentado, trata-se da forma mais importante e trivial de se elidir o lançamento, sendo a outra, a comprovação de que embora a nota não tenha sido registrada (no caso de se cobrar a presunção da omissão de saídas por falta de registro de entradas, o que não foi o caso desta lide), em havendo comprovação contábil de que a nota fiscal de aquisição foi paga, também elide a presunção, pois esta decorre de omissão de receitas para a aquisição das entradas não registradas, e havendo comprovação do pagamento, ainda que não registrada a entrada, resta somente o descumprimento de uma obrigação acessória, cabendo a conversão do lançamento do imposto em multa.

Devo ressaltar ainda, que como a imensa maioria das notas são de transferências, se houvesse uma infração por presunção legal pela falta de registro de entradas, sequer poderia se exigir a comprovação contábil do pagamento, uma vez transferências entre matriz e filial não são onerosas.



O principal pré-requisito para o levantamento quantitativo de estoques, seja ao tempo do arquivo SINTEGRA, seja hoje com a EFD, é verificar se os arquivos digitais contêm todas as notas fiscais que foram emitidas, de entradas e saída, e isto pode ser efetuado mediante somatório do valor total das notas fiscais de saída e de entradas com outras informações econômico-fiscais, consolidadas, do contribuinte, de forma a haver certeza de que todas as notas emitidas estão presentes. É fundamental que os registros sejam confiáveis para se sustentar um lançamento feito por esse roteiro de estoques.

Isto porque, uma vez comprovada a emissão do documento fiscal, cai por terra o lançamento por presunção, já que como dito, tratando-se de presunção *juris tantum*, a existência comprovada de notas fiscais de saídas ou de entradas não registradas na EFD, caracterizam o descumprimento de obrigação acessória, e jamais o descumprimento de obrigação principal.

Assim sendo, discordo também quando o relator *a quo* diz que “*Caso o estoque escritural (controle fiscal ou contábil), divirja do estoque físico existente, cabe ao contribuinte promover os ajustes na escrituração, em conformidade com o que dispõe a legislação tributária, inclusive o registro extemporâneo de notas fiscais.*”

Ora, ao mesmo tempo que diz que cabe correção, não a permite porque a auditoria já foi feita, e admite que o contribuinte realmente tem notas fiscais não registradas a ponto de orientar pelo aproveitamento do crédito extemporâneo, e impedir a correção da EFD ou a retirada dos itens autuados, com a devida comprovação documental das entradas, é ferir de morte o **princípio da verdade material, basilar no processo administrativo fiscal**, e enriquecer ilicitamente o estado, cobrando-se um imposto por uma presunção, que sob qualquer ângulo de análise foi elidida pela apresentação de notas fiscais não consideradas no lançamento, por estarem ausentes na EFD, o que caracteriza tão somente, descumprimento de uma obrigação acessória.

Por outro lado, afirma que caso o estoque escritural divirja do estoque físico existente, cabe ao contribuinte promover os ajustes. No entanto, no mesmo voto foi negado ao recorrente promover os ajustes, pelo fato de já ter sido iniciada a ação fiscal, que como já foi dissecado, é um equívoco. Uma vez comprovada a existência dos erros cometidos, o contribuinte tem o direito de corrigir a sua EFD, desde que sua intenção não seja a de encobrir eventual sonegação do imposto.

Cleucio Santos Nunes *in Curso de Direito Processual Tributário, Dialética Editora, 2010, fl. 65* nos ensina que:

*“ ao iniciar o procedimento de fiscalização no estabelecimento de um contribuinte, a Administração Tributária deverá se pautar pela necessidade de comprovar efetivamente se o sujeito passivo gerou obrigação fiscal; caso a autoridade tributária não faça as devidas apurações da realidade, o contribuinte poderá ser lesado; não tendo ocorrido o fato gerador, a inconsequente investida do fisco sem a observância dos instrumentos processuais significará brutal violação a direitos individuais do contribuinte. No âmbito do Direito, essa necessária aproximação dos fatos à sua representação formal recebe o nome de **VERDADE MATERIAL**. Significa que a meta do processo administrativo fiscal é desvendar os fatos”*

Tal equívoco cometido tanto pelo autuante, como pelo julgamento recorrido, diante das provas incontestáveis que elidem, ao menos em parte, o lançamento, a meu ver decorre de uma interpretação ortodoxa da norma, que em princípio, impede a correção da escrituração fiscal após o início ou finalização da fiscalização, com o fim de evitar que o contribuinte altere provas de forma a diminuir ou elidir a acusação fiscal apontada no procedimento:

Façamos então, uma exegese do art. 251 do RICMS:

*Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

*§ 2º Será considerada de plano sem validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos em que o contribuinte esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.*

*§ 3º A retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, quando resultar em alteração de informações que vise a reduzir ou a excluir o imposto ou multa, não acarretará anulação, alteração ou improcedência do lançamento.*

A inalterabilidade da escrituração durante ou após o procedimento, não é absoluta. Ela deve ser feita quanto autorizado pelo fisco, quando se constatar erros na escrituração, que implique em inconsistências, que inviabilizem a aplicação de roteiros de auditoria, como o de estoque, cabendo inclusive multa por descumprimento de obrigações acessórias, sendo inviável utilizar-se de erros para cobrar imposto que foi pago, devendo ser impedida quando a alteração for feita de forma unilateral pelo contribuinte, à revelia do fisco, com a intenção de excluir informações que visem elidir o imposto devido ou multa por descumprimento de obrigações acessórias, daí que a permissão para correção depender de autorização do fisco.

Vejamos um exemplo deste Conselho de Fazenda, em que a Administração Tributária permitiu a correção dos arquivos, em atendimento ao art. 251, mesmo após a auditoria executada:

*PROCESSO - A. I. Nº 299326.0008/18-2*

*RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - MIX DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JF nº 0239-02/19*

*ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA PUBLICAÇÃO - INTERNET 01.12.2020*

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0232-11/20-VD*

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO PROBANTE DO CRÉDITO. Restou comprovado que o levantamento fiscal foi realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida com inconsistências, e que após permissão para retificação, a infração foi parcialmente elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

*Da análise do Recurso de Ofício, verifica-se que a desoneração parcial do valor principal nominal exigido de R\$ 278.021,67, para R\$ 9.638,24, decorreu da comprovação da alegação do sujeito passivo, de que os valores registrados na Escrituração Fiscal Digital – EFD, por ele transmitida e que serviu de base ao levantamento fiscal procedido pelo autuante, continham inconsistências, já que não correspondiam aos valores efetivamente apurados pelo contribuinte para fins de adimplemento de suas obrigações fiscais, uma vez que recolheu os valores do ICMS mensalmente apurados em livros fiscais paralelos, conforme provam os documentos às fls. 23 a 91 dos autos.*

*Válido registrar, que o contribuinte, por solicitação do autuante, com respaldo do seu supervisor, com base no art. 251 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), procedeu a retificação dos arquivos inconsistentes e os retransmitiu, tendo o autuante, a partir daí, quando da sua informação fiscal, consignado que:*

*1) Em acordo com orientação do supervisor deste autuante, foi concedido prazo para refazimento e retransmissão de novos arquivos referentes ao SPED com as devidas correções, em função das alegações dadas pelo contribuinte, não só no AI, como também em reunião com os responsáveis pela empresa, supervisor e este auditor;*

*2) Sendo considerados os novos arquivos transmitidos, permanece a existência da infração autuada e o valor histórico passa a ser de R\$ 9.638,24 que, se houver concordância deste egrégio conselho, deve ser aceito como o novo valor do AI.*

*Diante do exposto, solicita este Auditor, que seja julgado parcialmente procedente o Auto de Infração com o novo valor de imposto a ser considerado, salvo melhor juízo. Portanto, da análise da Decisão recorrida, a desoneração parcial da exação decorreu da comprovação da verdade material, ou seja, após as correções das inconsistências existentes das EFD inicialmente transmitidas pelo contribuinte e posteriormente retificadas, cujos exames foram procedidos e confirmados pela autoridade fiscal, que concluiu pelo valor remanescente de R\$ 9.638,24, consoante documentos às fls. 103/105 dos autos.*

*Diante de tais considerações, entendo correta a Decisão recorrida, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter a Decisão recorrida.*

O julgamento acima negando provimento ao Recurso de Ofício, em que o auto foi reduzido de quase trezentos mil reais de imposto, para menos de dez mil, demonstra o privilégio que deve ser concedido à verdade material, em detrimento da verdade formal, uma vez que naquele lançamento os registros da EFD não se mostraram coerentes com os fatos apurados.

O contribuinte utilizou créditos fiscais legítimos, contudo por uma falha, os documentos que davam lastro probatório não foram lançados. Assim, o fisco não pode se aproveitar de um erro da escrituração para lançar uma obrigação principal, mediante estorno de créditos indevidos, se o

contribuinte comprovou que tinha os documentos a lastrear seu crédito, apenas descumprindo uma obrigação acessória.

A restrição à correção da EFD nos termos do art. 251 precisa ser interpretada na sua finalidade e em sua inteira razoabilidade. Assim é que, na falta de um registro, não pode o contribuinte unilateralmente, querer corrigir após início da ação fiscal, para evitar a multa por descumprimento de obrigação acessória, já que esta infração se protraí no tempo, e não pode ser corrigida, uma vez consumada.

Assim, lavrado o auto por descumprimento de obrigação acessória, inócua a alteração com o fito de fugir à penalidade. O mesmo ocorre se o contribuinte, por exemplo, lança no seu registro de entradas, uma nota fiscal com crédito maior que o devido. De nada adiantaria uma correção após o início da ação fiscal, pois o crédito indevido causou prejuízos ao fisco, e o contribuinte deve ser autuado, sem direito a uma correção a *posteriori*, pois o próprio lançamento já se encarrega de corrigir o erro.

No entanto, se a ausência de registros impedir a apuração do imposto devido mediante roteiros de auditoria, como é o caso de estoques, o contribuinte deve ser multado por descumprir obrigação acessória, pela ausência dos documentos fiscais, e deve ser intimado a corrigir os arquivos inserindo os registros ausentes, sob pena de comprometer o levantamento de estoques, e se encontrar omissões que são inexistentes, visto a comprovação inequívoca de notas fiscais não registradas.

Havendo comprovação de que o levantamento de estoques foi feito com registros de notas fiscais ausentes do LRE (AGOSTO/2019), e apresentadas na defesa, tal situação implica em se cobrar imposto mediante uma presunção elidida, ou seja, houve a emissão das notas fiscais, há apenas ausência do registro, o que levou a uma omissão de entrada errônea. Recusar as provas das notas fiscais não registradas, para elidir omissão de entradas, seria considerar o lançamento por uma presunção *jure et de jure* e não *juris tantum*, o que ofende aos princípios consagrados do direito.

Eis a razão pela qual ou se aceita cada uma das notas fiscais apresentadas, e se analisa cada um dos produtos, abatendo-se do levantamento, e que foi recusado em primeira instância, ou então intima-se o contribuinte a corrigir sua EFD, podendo-se lavrar Auto de Infração com multa pela falta de registro de cada uma das notas fiscais, mas cobrar o imposto por presunção, jamais, uma vez que a comprovação das notas fiscais elide a presunção.

O Recorrente alegou ainda, que sua queixa quanto aos erros da conversão de unidades, o autuante se limitou a apreciar apenas em 2020, se omitindo completamente quanto ao exercício de 2019, situação que precisaria ser examinada pelo autuante, visto ter reconhecido haver em 2020 e silenciado completamente com relação a 2019. De fato, na informação fiscal, o autuante silenciou quanto a 2019.

Dessa forma, entendo que teria dois caminhos a seguir – enviar o processo em diligência para que os itens de cada nota fiscal apresentadas fossem excluídos, ou solicitar a correção da EFD para nova apuração do levantamento de estoques, ou ainda, anular a infração e solicitar à administração tributária que intime o contribuinte a corrigir sua EFD, de forma se efetuar novo levantamento de estoques, a salvo dos erros apontados.

Por isso, não considero prudente a diligência pelas razões a seguir - a partir da análise da segunda parte da infração, o imposto lançado no exercício de 2020, também apresenta erros, porém insanáveis por diligência.

Conforme se verifica à fl. 02, para o exercício de 2020 o autuante lançou a data da ocorrência para o dia **31.01.2020, em vez de 31.12.2020**, levando a crer em princípio que teria sido efetuado uma auditoria de estoque de apenas um mês (de 01 a 31 de janeiro).

No entanto, constato que há notas de entrada e saída de janeiro a dezembro de 2020, além do estoque em 31.12.2020, o que caracteriza um erro formal não passível de correção, haja vista a



imutabilidade da data do vencimento para o dia 09.02.2020, que aumenta substancialmente a correção monetária, uma vez que a data de ocorrência está posta 11 meses antes do que deveria ter sido, que não poder ser mais alterada, a não ser em outro lançamento, sendo impossível neste auto.

Além disso, na informação fiscal acerca de inconsistências na conversão de unidades, o autuante reportou-se apenas ao exercício de 2020, quando diz que com as informações prestadas pela autuada na defesa, acerca dos fatores de conversão, e acabou por apurar uma diferença a maior dos valores, razão pela qual o relator *a quo* manteve a infração, dada a impossibilidade de agravamento no mesmo lançamento.

Devo registrar ainda que os valores das omissões de entrada e de saída, estão distorcidos, sem sequer poder se assegurar qual a maior, a de saída ou entrada, haja vista ter encontrado no cálculo das omissões de saída, *lata de leite em pó zero lactose de 380g na* página nove da lista geral de omissões, por preço médio de apenas R\$ 0,68, com 1491 unidades no valor de R\$ 1.013,88, o que denota obviamente erro no tratamento das conversões de unidades, para cálculo do preço médio, para exemplificar. O preço real de uma lata de leite, em torno de 18 reais, já eleva esse item para um valor próximo a 20 mil reais.

Na informação fiscal, o autuante procedeu a uma revisão no exercício de 2020, e não fez em 2019. Além disso, o próprio recorrente alega que o inventário de 31.12.2019 e por conseguinte o adotado como inicial em janeiro de 2020 está errado, em função das ausências das notas fiscais que por erro, não foram lançadas em agosto de 2019. Enfim, há total insegurança, falta de certeza e liquidez no lançamento desta infração.

Ainda, decidiu por cobrar o maior valor de omissão como sendo as entradas, quando em verdade cometeu um equívoco, pois está a maior a omissão das saídas, vez que a base de cálculo das omissões de saída foi de R\$ 182.063,96, com imposto de R\$ 35.611,35 e a base de cálculo das omissões de entrada, de R\$ 115.336,08, com imposto de R\$ 20.760,44.

Assim, quando deveria ter lançado o imposto da maior omissão (R\$ 35.611,35) em outra infração pelas omissões de saída, cobrou na mesma infração do exercício de 2019, o valor menor de R\$ 20.760,44.

Vejamos um trecho 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:*

.....

**II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:**

*a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).*

*b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).*

Pela exegese do art. 13, II, b, o valor da omissão de entradas se confunde com a base de cálculo, e o que se observa no caso presente é que a omissão de saídas tem base de cálculo maior, com imposto também maior, de R\$ 36.611,35, não fazendo sentido se cobrar a menor omissão e o menor imposto, de R\$ 20.760,44, pois é a base de cálculo que importa, ainda que haja valores nominais maiores de omissões, visto a consideração por exemplo, do valor cheio da venda, em que não se considera os descontos, e naturalmente o valor total nominal pode ficar acima da base de cálculo e com isso, acabar por concluir em valor de omissão acima da efetiva base de cálculo quando comparadas, entre entradas e saídas.

Quanto ao próprio inventário, que o recorrente alega também conter erros, ao apresentar *prints* de

sua escrituração de um inventário em 02/03/2020 e 27/01/2021, que alegadamente, foram transportados para 31.12.2019 e 31.12.2020, ao fazer consulta de 02 itens do inventário em 02.03.2020, Café São Vicente e Leite Condensado ITALAC 395G, os valores de 2990 e 1394 unidades, são os mesmos do demonstrativo do inventário do dia 31.12.2019, ficando evidente que em se apurando que tais fatos se comprovem verdadeiros, devem também ser autorizados à correção da EFD, visto não haver vedação à justa correção de erros materiais, não havendo condição legal de se manter o contribuinte aprisionado a um erro material comprovado, exigindo imposto indevido. No mais, como já comentado, cabe multa por descumprimento de obrigação acessória.

Assim, voto pela nulidade da infração 3, devendo ser renovado o procedimento quanto às falhas comprovadas, intimando-se o contribuinte a corrigir a EFD com a inserção das notas e demais erros que sejam porventura constatados e justificados.

Infração 03 Nula.

A administração fazendária poderá refazer o procedimento relativo ao levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, uma vez intimado o contribuinte para a corrigir a sua EFD nos exercícios de 2019 e 2020.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo integralmente o valor correspondente à infração 02, de R\$ 3.486,09 acrescido de multa de 60% e demais acréscimos moratórios.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269198.0009/21-1, lavrado contra **CEREALISTA ELIBAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.486,09**, acrescido das multas de 60% prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de março de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS