

**PROCESSO** - A. I. Nº 206837.0026/21-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FIORI VEICOLO S.A.  
**RECORRIDOS** - FIORI VEICOLO S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0117-2/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/07/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0212-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Exigência do imposto sobre valor de maior expressão monetária (saídas), tendo, ao final, apurada a exigência, por presunção legal, de que receitas de operações anteriores, não oferecidas à tributação, serviram de aporte às compras não registradas. Razões do contribuinte capazes à reforma parcial da Decisão. De ofício, infração reduzida após proporcionalidade às operações de saídas tributadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0117-02/22-VD, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal, respaldado no art. 169, I, “b” do dito regulamento.

O Auto de Infração, lavrado contra o estabelecimento autuado com Inscrição Estadual nº 11.911.575, exige o débito no valor de R\$ 390.340,94, inerente ao exercício de 2020, sob a acusação de:

**“Infração 01 – 004.005.002**

*Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

*Ver Anexo 01 considerando as ABAS que detalham as informações obtidas das EFD's e Sistemas SEFAZ. A Planilha contém 6 (seis) ABAS que além da síntese das Omissões detalham os dados obtidos de Entradas; Saídas; Inventário Inicial; Inventário Final e Preço Médio. Foram identificadas distorções nos Preços Médios, de alguns itens de mercadorias, em razão de ser informado o Preço da Caixa, qdo é utilizado o padrão Unidade. Foram excluídas as Omissões de Veics, inclusive Novos, por refletir falhas internas do Contribuinte no registro e movimentação de Veics evitando a permanência de distorção, passível de comprovação da falha.”*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 231.437,70, diante das seguintes considerações de méritos:

**VOTO**

[...]

*A acusação fiscal exige o ICMS acrescido de multa apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, que levado a termo pela autoridade fiscal, constatou omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais e sem o registro na escrita fiscal. A omissão apurada decorreu da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas.*

*Não restam dúvidas que a acusação fiscal, encontra-se devidamente demonstrada, onde constam especificadas e*

*relacionadas as quantidades das entradas e das saídas e os números dos respectivos documentos fiscais, os estoques inicial e final, os demonstrativos de estoques, e as demonstrações de apuração do débito, com o detalhamento da base de cálculo.*

*Portanto, é incontestável que o levantamento fiscal realizado obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e, em relação ao exercício fiscalizado, levando em conta inclusive as perdas previstas no §§ 1º do art. 3º da citada portaria.*

*Os argumentos da defesa foram examinados pelo autuante, fato que provocou a revisão do levantamento e o seu refazimento, em razão do acolhimento de parte dos argumentos defensivos, tendo elaborado o novo demonstrativo, onde restou reduzido o valor da exação.*

*Considerando que a revisão foi levada a efeito pelo autuante de forma correta e obedecendo os parâmetros da legislação, inclusive sem a discordância formal da autuada, que tomando conhecimento da informação fiscal e da revisão do levantamento não se manifestou, demonstrando sua concordância tácita, a acolho.*

*Portanto, tenho a infração como parcialmente subsistente no valor apurado após a revisão.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Face ao exposto, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 109 a 119, o recorrente aduz que, na impugnação, demonstrou inconsistências na realização da auditoria de estoque, tendo o autuante apresentado nova planilha alterando o lançamento de ofício, reduzindo a exigência originária. Contudo, por entender que o julgamento preliminar não considerou os erros existentes no levantamento fiscal, interpõe recurso para demonstrar que os valores apontados resultaram de equívocos que comprometem a própria natureza da autuação.

Diz que apresentou 24 exemplos dos 867 itens auditados para demonstrar os equívocos, centrando seus esforços nos itens de maior valor monetário, de modo a comprovar os vícios existentes e motivar a diligência pleiteada, a qual foi negada pela JJF, que julgou o Auto de Infração procedente em parte, do que destaca que o autuante acatou todos os itens exemplificados na peça exordial, em que pese, mais uma vez, ter errado na correção, ratificando ainda mais o completo descabimento da cobrança, passando a citar os equívocos cometidos em diversos itens, de modo a afirmar que do valor remanescente de R\$ 231.437,70, ora exigido, R\$ 119.314,34 decorre de erros cometidos no levantamento fiscal e que poderiam ter sido apurados em diligência, cujo saldo de R\$ 112.123,36, pulverizado em quase 800 itens, é também decorrente da desconsideração de notas fiscais de saídas e que deixou de apresentar listagem de todos os documentos fiscais não considerados nos demais itens em face ao grande volume envolvido e porque tal trabalho significaria a realização de uma nova auditoria já no curso do processo. Entretanto, segundo o recorrente, dúvidas não restam que o Auto de Infração é nulo, já que o levantamento de estoque é omissivo em diversos documentos fiscais e duvidoso quanto ao valor exigido, tornando impossível a segura e objetiva determinação do montante do débito tributário, razão de reiterar o pedido de diligência fiscal para análise da documentação fiscal e comprovação da improcedência da exação, caso não se entenda pela nulidade do Auto de Infração. Cita doutrina, jurisprudência e anexa relação de itens e respectivas chaves de NF-e., às fls. 123 a 204, como prova de suas alegações.

Às fls. 213 e 214 dos autos, face aos alegados equívocos, através da proposição da então Relatora, Dr.<sup>a</sup> Leilla Barreto Nogueira Vilas Boas, a 2ª CJF decidiu converter o PAF em diligência para o autuante analisar a documentação anexada, corrigindo as supostas inconsistências apontadas, observando todos os documentos fiscais lançados originalmente e apresentados pelo recorrente.

À fl. 218 dos autos, consta “INFORMAÇÃO FISCAL 2”, na qual o autuante consigna que:

*Ao examinar as alegações presentes da peça recursal justificando parcialmente as omissões de estoques, objeto do Auto de Infração acima mencionado, foi identificado que a expressiva maioria da movimentação de saídas não consideradas no quantitativo produzido pelo Autuante decorrem, da NÃO INCLUSÃO, pelo contribuinte nas EFD's do ano de 2020, dos registros das operações de saídas via ECF (Cupom Fiscal Eletrônico).*

*A omissão de tais registros, naturalmente, gerou diferenças nas quantidades (omissões de saídas) e impactou no Levantamento produzido, cabendo naturalmente, a correção prévia das EFD's antes da continuidade do exame*

da peça recursal.

[...]

*O Sistema EFD está sendo aberto, conforme Autorização em anexo, para que no prazo de 10 (dez) dias, o Contribuinte realize as correções das EFD's, do ano de 2020, com a inclusão dos registros relativos as operações de saídas via ECF, para em seguida ser apreciado os questionamentos elencados na peça recursal mencionada.*

*Após o transcurso do prazo estabelecido para as correções nas EFD's será dado continuidade aos exames das alegações apresentadas na peça de defesa.*

Às fls. 226 a 228 dos autos, o sujeito passivo informa que, segundo consta do Manual do SPED, as operações realizadas através de NFC-e devem ser escrituradas nos registros C100 e C190, e não devem contemplar os respectivos itens, na forma da exceção contida na norma. Desta forma, não há possibilidade de retificar o SPED, na forma solicitada, tendo em vista que o Registro C170, onde constaria os dados de item do produto não pode ser incluído, considerando o tipo de documento fiscal emitido, do que exemplifica com a NFC-e 5381 que os itens já se encontram escriturados.

Aduz que, como forma de facilitar o trabalho hercúleo, disponibiliza relatório gerencial, emitidos a partir dos dados extraídos nos xml's dos documentos fiscais, onde constam os dados de itens por NFC-e emitida, cujo valor total pode ser confrontado e confirmado nos respectivos arquivos fiscais já existentes no banco de dados da SEFAZ, do que anexa as 10 primeiras páginas do levantamento a ser disponibilizado por meio eletrônico, como também diz que outra alternativa é a disponibilização dos xml's das NFC-e do período, caso haja alguma impossibilidade do autuante obter tais informações diretamente da SEFAZ.

Às fls. 240 a 243 dos autos, consta "INFORMAÇÃO FISCAL 3", na qual o autuante salienta "... *que as 'falhas' do levantamento de estoques decorrem das falhas internas do Contribuinte, que mesmo, tendo a possibilidade de correção não o fez, no que se mostra mais crítico (as correções do padrão de conversão; a utilização de diferentes descrições de mercadorias)*", do que após descrever diversos procedimentos realizados no sentido de cumprir a diligência, concluiu que: "*Na nova versão há a inversão de Omissões de SAÍDAS para prevalência de Omissões de ENTRADAS, novamente reforçando que foi mantido os itens de mercadorias objeto de exame inicial ...*", com ICMS a exigir de R\$ 130.069,27, do que salienta que os ajustes foram efetuados de maneira manual em razão da impossibilidade de retificar registros de documentos fiscais (NFe ou NFce) emitidos, conforme demonstrativo às fls. 248 a 263 dos autos, de cujo teor foi dada ciência ao contribuinte, via DT-e (fl. 266), o qual manteve-se silente.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dra. Evany Cândida Vieira dos Santos – OAB/BA nº 26.511, no qual exerceu o direito de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito original exigido no lançamento de ofício de R\$ 390.340,94 ao valor de R\$ 231.437,70 (fl. 99), cuja desoneração e demais acréscimos tributários resultam no montante de débito superior ao valor de R\$ 200.000,00, previsto no art. 169, I, "a" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assim como de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, nos termos do art. 169, I, "b" do RPAF.

Inicialmente, da análise do Recurso de Ofício, verifica-se que a desoneração parcial do valor exigido no Auto de Infração, de R\$ 390.340,94 para R\$ 231.437,70, decorreu da análise do autuante, quando da sua informação fiscal, demonstrada às fls. 75 a 83 dos autos, em razão do acolhimento das alegações do contribuinte, quando da impugnação ao Auto de Infração, de existência de equívocos na elaboração do levantamento quantitativo de estoques, inerentes aos itens: Tapete de Borracha" e "Elemento Filtra", tendo a JJF acolhida tal correção para efeito de julgamento da lide, do que concordo.

Do exposto, concluo pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, inicialmente, deve-se salientar que à exaustão o contribuinte exerceu seu pleno direito de defesa, manifestando-se nos autos através de sua impugnação e de interposição de Recurso Voluntário, oportunidade que apresenta novas razões e provas documentais, resultando na conversão do PAF em diligência ao autuante (fls. 213/214), o que ensejou em mais duas informações fiscais, pelas quais foram avaliadas todas as alegações do apelante e provas documentais, resultando em ajustes (fls. 248/263), dos quais foi cientificado o contribuinte (fl. 264) que se manteve silente, o que se demonstra a incansável busca da justiça e verdade material. Em consequência, não há de ser reconhecida a pretensão recursal de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de que o levantamento de estoque é omissivo em diversos documentos fiscais e duvidoso quanto ao valor exigido, tornando impossível a segura e objetiva determinação do montante do débito tributário.

Válido registrar que a exação inicial decorre da apuração de omissão de saídas de mercadorias na auditoria de estoque, com exigência do ICMS de R\$ 390.340,94, de cujo valor remanesceu o ICMS devido de R\$ 231.437,70, conforme Decisão recorrida que, após as considerações das alegações recursais, transformou-se na apuração de diferença de entrada com base de cálculo de R\$ 772.607,04, ensejando a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis com exigência do ICMS de R\$ 130.069,27, conforme levantamento analítico às fls. 248 a 263 dos autos, visto que na acusação original já consignava as duas hipóteses de diferenças (entradas e saídas) ao registrar: “... decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas”, o que afasta qualquer possibilidade de mudança de fulcro da acusação fiscal.

Por fim, observa-se o reconhecimento tácito do sujeito passivo, ao manter-se silente do resultado da última diligência fiscal, na qual o autuante apurou o ICMS devido de R\$ 130.069,27 (fl. 263), em decorrência das considerações da alegação de existir inconsistências no levantamento fiscal ao não considerar diversos documentos fiscais, cujas operações foram realizadas através de NFC-e.

Diante destas considerações, o Auto de Infração seria Procedente em Parte no valor de R\$ 130.069,27. Contudo, de ofício, farei as seguintes considerações:

Válido registrar que “*entrada não registrada*” não é fato gerador do imposto, porém, permite concluir, simultaneamente, os seguintes **fatos geradores de ICMS**, diversos e independentes:

- O primeiro fato gerador decorre da constatação de diferenças de entradas superior às de saídas de mercadorias, como no caso em análise, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, a das operações de entrada, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º 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, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, *presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto*.

Portanto, os fatos geradores da primeira exação fiscal decorrem da presunção legal de **operações anteriores do próprio sujeito passivo**, não oferecidas à tributação, cujas receitas serviram de aporte às compras não registradas, **independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não**, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas. Logo, não são as mercadorias não registradas que devem ser objeto de avaliação do tipo de sua tributação.

Neste caso específico, a única incompatibilidade é a exigência concomitante do imposto entre as diferenças de saídas e de entradas apuradas na auditoria de estoque, que deve prevalecer a de maior expressão monetária, sob pena de cobrança em duplicidade, caso a receita da omissão de saída tenha sido usada como suporte financeiro das aquisições não registradas.

- O segundo fato gerador, não objeto do Auto de Infração, decorre da constatação da diferença

de entradas de mercadorias sem notas fiscais, conforme apurada na auditoria de estoque, em razão da condição de responsável solidário do contribuinte/autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que, nos termos do art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais **devidos pelo contribuinte de direito** qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do **imposto devido pelo fornecedor** das mercadorias, exigido ao autuado **na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- Já o terceiro fato gerador, também não objeto deste Auto de Infração, decorre da constatação da diferença de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, exigido na infração anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, nos termos previstos no art. 8º, § 4º, I, “a” da Lei nº 7.014/96.

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

Assim, diante de tais considerações, apesar de constatadas por único evento, ou seja, entradas de mercadorias sem documentação fiscal, tratam-se de fatos geradores diversos e independentes.

Entretanto, o fato de: *i)* no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 consignar a expressão “*Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que ...*”, *ii)* como também a Instrução Normativa nº 56/2007 orientar o procedimento fiscal relativo a essa matéria nos termos a seguir reproduzidos:

#### **INSTRUÇÃO**

*1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.*

*2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização. (grifei)*

*3 - Não sendo obtidos ou apresentados pelo contribuinte dados que possibilitem o cálculo da proporcionalidade admitida nos termos do item 1, o preposto fiscal lançará o ICMS devido utilizando como base de cálculo o valor total da omissão de operações de saída apurada, devendo ser registrada no termo de encerramento de fiscalização tal impossibilidade, sob pena de não registro do auto de infração.*

*4 - Entendendo o preposto fiscal que, no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização, sob pena de não registro do auto de infração.*

No caso concreto, por se tratar de contribuinte com a atividade econômica principal de “Comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos” e secundária de: “Comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários usados”; “Serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores” e “Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores”, onde comercializa inúmeros produtos tributáveis e com tributação encerrada, deve-se aplicar a proporcionalidade acima prevista.

Assim, diante de tais considerações, por se tratar de elemento da constituição do lançamento do

crédito tributário, **de ofício**, através dos dados ínsitos no “RELATÓRIO DA DMA CONSOLIDADA – 2020”, constante do sistema de Informações do Contribuinte da SEFAZ, no qual consigna saídas por vendas no Estado no valor contábil total de R\$ 50.141.412,63 e saídas tributadas de R\$ 39.884,26, o que implica no percentual de operações tributadas de 0,08%, deve-se aplicar a proporcionalidade sobre o imposto remanescente exigido, o que resulta no ICMS a exigir no valor de R\$ 407,70, conforme a seguir:

D.Ocorrência	D.Vencimento.	B. Cálculo	Alíq.	Multa	Valor ICMS	% Prop.	ICMS Devido
31/12/2020	09/01/2021	722.607,04	18%	60%	130.069,27	0,08%	104,05

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0026/21-7**, lavrado contra **FIORI VEICULO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento no valor de **R\$ 104,05**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS