

PROCESSO - A. I. Nº 206973.0018/20-0
RECORRENTE - VEDACIT DO NORDESTE S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0250-02/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/11/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0367-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS REGISTROS NA ESCRITA FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** DIFERENÇAS TANTO DE SAÍDAS COMO DE ENTRADAS. OMISSÃO DE SAÍDAS MAIOR QUE A DE ENTRADAS. Mantido o entendimento de que as considerações do interessado não elidiram a autuação. Apuração do débito sem qualquer vício. Infração subsistente. **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatada a falta de retenção e recolhimento, através do levantamento de estoque. Infração subsistente. Rejeitadas as nulidades arguidas. Mantida a decisão de origem. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 134 a 144) em face da Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe. Esse foi lavrado em 01/12/2020 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 001.956.865) em 04/12/2020 (fl. 16), para exigir ICMS no montante de R\$ 395.367,94, além de multa (100% sobre o valor lançado) e acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de duas infrações, para os exercícios de 2017.

A acusação foi enunciada da seguinte maneira:

Infração 01 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas relativas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme DEMONSTRATIVO “AUDITORIA DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO - DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES” - anexo. [...] **Enquadramento legal:** Art. 2º, inciso I, Art. 23-B da Lei 7.014/96 C/C art. 83, inciso I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inciso I da Portaria 445/98. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96. [...] **Total da Infração: R\$ 390.412,44.**

Infração 02 – 04.05.11. Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme DEMONSTRATIVO “AUDITORIA DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO - DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES” - anexo. [...] **Enquadramento Legal:** Art. 8º, inciso II; art. 23, inciso II da Lei 7.014/96. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 4.955,50.**

O cerne da lide diz com a higidez do procedimento fiscal, que o Sujeito Passivo aduz contrário à verdade material, tendo buscado provar a incompatibilidade da auditoria de estoques para com os seus registros contábeis em primeiro grau de cognição do PAF, porém sem êxito.

Assim, o contraditório desenvolveu-se de modo regular em primeiro grau de julgamento, com **Defesa** (fls. 20 a 28), aparelhada por documentos e mídia digital (fls. 29 a 57), reiterados às fls. 57 a 95, acrescida de petitório e documentos de fls. 97 a 100 nos quais o Sujeito Passivo informa haver

reconhecido e pago parcialmente o crédito tributário após sua constituição via Auto de Infração; e **Informação Fiscal** (fls. 103 a 107), sustentando a manutenção do lançamento.

Declarada encerrada a instrução em 18/11/2022 (fl. 112), 3ª JF julgou em 05/12/2022 (fls. 114 a 122) o Auto de Infração Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de duas infrações tempestivamente impugnadas.

Do início da ação fiscal o contribuinte foi cientificado através da lavratura do Termo de Início de Fiscalização em 01/12/2020, fl. 04 e da lavratura do Auto de Infração através de mensagem postadas no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e em 04/12/2020, fls. 16 a 18, oportunidade que recebeu os demonstrativos analíticos e sintéticos que suportam as infrações elaborados de forma clara e objetiva, fato que lhe permitiu exercer de forma plena seu direito de defesa, conforme peça impugnatória apresentada.

A autuada é contribuinte do ICMS, estabelecida nesta capital, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, exercendo a atividade principal de fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas, dentre outras como fabricação de impermeabilizantes, solventes e produtos afins e comércio atacadista de materiais de construção em geral

Preliminarmente argui nulidade do lançamento por identificar a ausência dos requisitos fundamentais à validade do ato administrativo e do consequente cerceamento do direito de defesa.

É cediço que a Administração Pública realiza sua função executiva por meio de atos jurídicos que recebem a denominação especial de atos administrativos, que por sua natureza, conteúdo e forma, diferenciam-se daqueles emanados do Legislativo, as leis e do Judiciário, as decisões judiciais, quando desempenham suas atribuições específicas de legislação e de jurisdição.

Hely Lopes Meirelles entende que, “o ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos seus administrados ou a si próprias”.

Quanto aos requisitos do ato administrativo, são os seguintes:

Competência. É um poder-dever, outorgado aos agentes públicos para que eles possam cumprir a contento seu dever de atingir da melhor forma possível no interesse público, portanto, os atos, somente serão validados se praticados por agente legalmente competente, devendo estar incluído entre as suas atribuições que o pratica;

Finalidade. É aquela que a lei indica explícita ou implicitamente. É o efeito jurídico mediato, ou seja, é o resultado que a administração deseja com a prática do ato, observando que é a lei que define a finalidade a ser atingida pelo ato administrativo, não havendo liberdade para a Administração Pública;

Forma. É o modo como se manifesta o ato administrativo na realidade, é a base física que permite aos destinatários o conhecimento do conteúdo do ato administrativo. É prevista em lei e não há liberdade na forma para a prática de um ato administrativo. Também é um elemento vinculado, se abster de vincular, o ato poderá ser nulo;

Motivo. É a explicitação do motivo, um dos princípios dos atos da administração pública. Faz parte da forma do ato a obrigatoriedade nos casos previstos em lei. Os atos administrativos deverão ser motivados com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos;

Objeto. Se identifica com o conteúdo do ato através do qual a Administração Pública manifesta seu poder e sua vontade ou atesta simplesmente situações preexistentes.

Registro que estes conceitos foram baseados no texto de autoria da acadêmica de Direito Neura Maria de Faria Silva, publicado no sítio <https://www.conteudojuridico.com.br/>.

Considerando os conceitos expostos linhas acima e após o exame das peças processuais, constato que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade administrativa compete para tal, com a finalidade de constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, que aplicando os roteiros de auditoria específicos, admitidos pela Administração Tributária, identificou as infrações, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e, propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

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

Destarte, descabe o argumento da defesa que, no presente caso, faltou os requisitos fundamentais da validade do ato administrativo, pois, estão todos presentes.

Registro que conforme manifestação da autuada à fl. 97, foi reconhecido como devido parte da exação, tendo a autuada providenciado o recolhimento de R\$ 142.741,66, referente ao principal e acréscimos, conforme cópia do documento de arrecadação – DAE e comprovante de recolhimento na rede bancária, fls. 99 e 100.

Recomendo que este pagamento realizado em 04/02/2021 deverá ser homologado pelo órgão competente da SEFAZ.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito à duas infrações decorrentes das apurações mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, onde foi constatado a falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas (infração 01) e falta de retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem o respectivo lançamento em sua escrita fiscal (infração 02).

Ressalto que apesar de tratar da ocorrência de apenas um fato econômico, a venda de mercadorias, se identifica no âmbito tributário, dois fatos geradores do ICMS que repercutem, por conseguinte, em duas exigências tributárias distintas, o ICMS normal e o ICMS-ST, substituição tributária, por solidariedade, conforme previsão no art. 8º, inc. II da Lei nº 7.014/96.

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

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

Dessa forma, trata-se de duas imposições tributárias distintas, que podem ser exigidas separadamente, desde que, para evitar o bis in idem, ao ser exigido o ICMS-ST por antecipação tributária, infração 02, se deve obrigatoriamente deduzir o ICMS normal, que no caso em análise, conforme se observa nos demonstrativos, fls. 05 a 12 o ICMS devido foi corretamente calculado, deduzindo-se o ICMS por responsabilidade solidária.

Resta claro, que todo o levantamento foi conduzido em conformidade com a Portaria nº 445/98, onde a omissão de saída, até prova em contrário, está configurada na apuração fiscal por haver constatada a falta de registro de saídas em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, observando o disposto na Portaria nº 445/98 no seu art. 13, inc. I.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer: (...)

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

O valor da exação foi apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias que se constitui em uma técnica fiscalizatória usualmente adotada pelos fiscos estaduais no desempenho das suas atividades, que consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques inicial e final, de determinadas mercadorias, em um intervalo de tempo delimitado. Trata-se, por sua assertividade e simplicidade em um dos mais eficientes meios de se determinar a regularidade das atividades dos contribuintes com repercussão fiscal.

O exame se fundamenta no balanceamento das quantidades das entradas e saídas de mercadorias ocorridas num determinado período e executado com base nos dados escriturados nos livros e documentos fiscais, tendo como parâmetro a verificação destas quantidades a serem submetidas a equação matemática: Estoque inicial + Entradas – Estoque Final = Saídas Reais.

Considerando que o levantamento quantitativo de estoque, decorre de dados informados pelo contribuinte, portanto, de seu inteiro conhecimento, cujo resultado decorre da aplicação de uma equação matemática, não se pode olvidar do seu caráter objetivo, motivo pelo qual, para desconstituí-lo, validamente, impõe-se que o sujeito passivo confira o levantamento elaborado pelo fisco, com base nos mesmos elementos utilizados e demonstre as possíveis incorreções existentes.

Do resultado decorrente deste levantamento somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo.

No presente caso, houve contestação dos valores levantados, onde foram apontados pela defesa, indícios de possíveis irregularidades no levantamento quantitativo, fato que foi fundamentadamente afastado pela autuante

que frisou terem sido observadas todas as recomendações e orientações contidas na Portaria nº 445/98.

Saliento que a autoridade fiscal aplicou o roteiro de auditoria tomando como base os dados da EFD da autuada, por ela elaborada e transmitida à SEFAZ via SPED-fiscal e os registros das notas fiscais de entrada e saída que efetivamente movimentaram estoque, arquivadas no Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica.

Esclareceu a autuante, que foram realizados agrupamentos no demonstrativo AUDITORIA DE ESTOQUE, em observância as determinações do art. 3º, inc. III da Portaria nº 445/98, fato sobre o qual a defesa não apresentou fatos ou argumentos capazes de desconstituí-lo.

Quanto a arguição da defesa que as divergências em estoque apuradas ocorreram em razão de um equívoco da auditoria que não considerou os registros de movimentação, saída e classificação da mercadoria, justificando que os produtos supostamente omissos foram reclassificados como destinados a “Retirada de Estoque (II)”, destinados a uso ou consumo da empresa, ou como “Material Debitado em Ordem de Serviço (IM)”, estes, com saída registrada de forma complementar regular, a Fiscal esclareceu que a baixa de mercadorias de estoque, não destinadas à comercialização, deve observar o disposto no art. 312, incisos III e IV do RICMS/2012, utilizando no registro de saídas os códigos CFOP corretos e apropriados.

Demonstrou ainda que a baixa das mercadorias ocorreu sem o correspondente estorno de crédito fiscal tomado na entrada no estabelecimento, o que não é admitido pela legislação.

Quanto a alegação de distorções decorrente da formação de Kit nas saídas, a Auditora Fiscal asseverou ter conferido todas as entradas na planilha “NFE”, todas as saídas na planilha “NFS”, assim como as unidades do Inventário nas planilhas “R16” e “R17” e comprovou que, em todas, foi utilizado como unidade de medida “UNIDADE” (“UN”) e desconstruiu as possíveis inconsistências apontadas no exemplo do produto Bianco, por não apresentar nenhuma inconsistência quanto à unidade de medida.

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

O deslinde da matéria requer a necessária prova, o que não foi aportada aos autos pela autuada, fato que corrobora contra seus argumentos.

Assim, por não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho tais infrações como subsistentes, uma vez que o processo administrativo fiscal tem como objetivo maior, a busca da verdade material e em sua defesa o sujeito passivo não conseguiu trazer aos autos qualquer prova capaz de elidi-las.

Em relação ao pedido de cadastramento do advogado, seu representante, no endereço que indica, para fins de recebimento das intimações no presente feito, sob pena de nulidade, lembro que as intimações do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.

Saliento que foi disponibilizado pela SEFAZ o Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, instituído pelo art. 127-D da Lei nº 3.956/81 – COTEB, estabelecendo um novo canal de comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo de tributos estaduais por meio de portal de serviços na rede mundial de computadores.

Através do DT-e, a SEFAZ encaminha avisos, intimações, notificações e científica de todos os tipos de atos administrativos os contribuintes inscritos no cadastro do ICMS, aos sócios e procuradores desde que previamente cadastrados.

Especificamente para os Advogados, procuradores do sujeito passivo foi criado o perfil Procurador: com seu e-CPF ou e-CNPJ, com acesso as contas das empresas das quais conste como procurador.

O novo CPC, em seu art. 272, § 5º, contempla uma inovação no sentido de ser causa de nulidade a não intimação do advogado expressamente indicado, quando dos autos constar pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam realizadas em seu nome.

Em se tratando de Processo Judicial Eletrônico da Justiça do Trabalho, no entanto, a nulidade apenas poderá ser pronunciada quando o advogado indicado, para fins de recebimento de intimação, esteja devida e previamente cadastrado no sistema, aplicando-se o princípio expressamente consagrado no art. 276 do próprio CPC, que também se amolda ao presente caso.

Por fim, quanto ao pedido de diligência formulado pela patrona da autuada, em sede de sustentação oral, fica indeferido, com base no art. 147, inc. I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, uma vez que considero presentes todos os elementos suficientes para formação de minha convicção, assim como, se deferida fosse, se destinaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio de seus advogados, protocolizou suas razões recursais (fls. 134 a 144), guardadas de documentos (fls. 145 a 187) e mídia CD (fl. 188) contendo arquivos diversos, dentre os quais destaco o “Doc. 05 - Kardex Itens Discussão 2017 - CD”, além dos arquivos em Microsoft Word e em PDF do Recurso Voluntário e outras peças do processo.

Em seu Recurso Voluntário, o Sujeito Passivo pede a reforma do Acórdão pelas seguintes razões, expostas em síntese, grande parte delas reiterativas da tese de defesa:

- a) preliminarmente, afirma que o acórdão recorrido é nulo por não ter sido precedido de intimação para se manifestar sobre a Informação Fiscal e seus novos argumentos (*“de que, supostamente, tanto as entradas na planilha ‘NFE’ como as saídas ‘NFS’ não teriam nenhuma inconsistência quanto à unidade de medida”*), com violação do parágrafo único do art. 137 do RPAF;
- b) no mérito, que o art. 312, III e IV do RICMS/Ba seria inaplicável como fundamento para a manutenção da cobrança de mercadorias classificadas como “material debitado em ordem de serviço”, por se tratar de agrupamento de mercadorias em pacotes vendáveis (formados por dois ou mais itens unitários), reacondicionados em uma nova embalagem com mais de uma unidade, sendo esse o produto final vendido ao mercado em geral;
- c) que não houve omissão de saídas tributáveis, de modo que o julgamento se deu com violação do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal, tendo-se comprovado por meio do “Doc. 05”, extrato do Kardex da empresa, que demonstra o controle de estoque no exercício de 2017 e desconstitui os argumentos aventados pela fiscalização - cita exemplos, como o do produto Bianco, Ordem de Produção nº 48955;
- d) que a manutenção da autuação fiscal por motivação completamente diversa da que restou imputada à Recorrente, à medida em que lhe é exigido ICMS sobre movimentações que não atraem a ocorrência de seu fato gerador, mas sim, eventual penalidade por descumprimento de obrigação acessória, acarretando vício insanável de motivação, que torna o lançamento nulo de pleno direito;
- e) que em caso análogo, Auto de Infração nº 2069730016/20-8, em que a Fiscalização autuou a Recorrente em razão da diferença dos estoques para o exercício de 2016, a 1ª CJF reconheceu a necessidade da baixa em diligência dos autos para que fosse analisada pela fiscalização.

Conclui postulando a anulação do acórdão recorrido por inobservância do disposto no art. 137 do RPAF; sucessivamente, a reforma do auto de infração dada a absoluta improcedência do Auto de Infração impugnado; e, ainda, a baixa em diligência, nos termos do art. 145 do RPAF/99.

Recebidos os autos, estes me foram endereçados em 30/06/2023 e, por considerá-los devidamente instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse sua inclusão em pauta de julgamento.

Para essa finalidade, trago os autos, pois, a esta sessão de 04/10/2023, onde foram adiados os autos para 19/10/2023, oportunidade que se fez presente na sessão a Dra. Izabela Bitar Barbosa, na OAB/MG nº 183.258, fazendo o uso regimental da palavra.

VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

Afasto, de plano, o requerimento de diligência fiscal.

O tema a ser decidido diz respeito à aplicação das normas do PAF e da Auditoria de Estoques, e ao exame da escrita contábil e fiscal de especialidade daqueles que a empreenderam (seja na Fiscalização, por um autuante; seja na Primeira Diligência, também pelo Autuante; seja na Segunda Diligência, por um terceiro, ante a aposentação do Autuante).

De resto, o fato a provar (eventuais equívocos, sanáveis, da escrita fiscal, por justificativas como formação de “kits”) depende essencialmente de elementos documentais que se encontram na posse do requerente, foram anexados aos autos e foram suficientemente examinados por ocasião da Informação Fiscal, sendo refletido no acórdão de primeiro grau.

Portanto, não o pleito de diligência fiscal esbarra nos óbices do art. 147, inciso I, alínea “b” e inciso II, alínea “a” do RPAF/99. Sou pela sua rejeição.

Do mesmo modo, não se sustenta a preliminar de nulidade da decisão *a quo* por não ter franqueado acesso da ora Recorrente ao teor da Informação Fiscal.

Ora, a Informação Fiscal não contém “*atos, provas ou elementos novos*”, nem “*documento novo*” ou “*outro elemento probatório*”.

Dizer que há um fato ou elemento novo quando a Informação Fiscal, da lavra do Autuante, afirma (e evidencia com os elementos já presentes nos autos) que o levantamento elaborado pelo próprio Autuante está correto, parece-nos uma *petitio principii*. Não há enunciado novo (ao menos não no sentido da norma jurídica que viabiliza nova manifestação da outra parte sempre que a adversária trazer elementos novos), se alguém simplesmente afirma que o seu enunciado anterior está correto.

A prevalecer tal tese, o PAF somente teria curso com a contumácia de uma das Partes, o que não concorre para a duração razoável do processo. Portanto, sou pela rejeição da preliminar de nulidade.

Considerando que a matéria recursal de mérito é reiterativa da defesa, o pleito recursal se baliza pelo exame da lide consoante empreendido pelo primeiro grau de jurisdição administrativa, à luz do conjunto probatório já coligido aos autos, pois não visualizamos fato ou argumento novo.

Adianto-me para afirmar: nada vejo a reprochar o acórdão recorrido.

Examinando os relatórios da diligência empreendidas em primeiro grau, dentre muitas das asserções relevantes ao desate da lide (e muito bem salientadas em primeiro grau), destaco a seguinte passagem:

Quanto a alegação de distorções decorrente da formação de Kit nas saídas, a Auditora Fiscal asseverou ter conferido todas as entradas na planilha “NFE”, todas as saídas na planilha “NFS”, assim como as unidades do Inventário nas planilhas “R16” e “R17” e comprovou que, em todas, foi utilizado como unidade de medida “UNIDADE” (“UN”) e desconstruiu as possíveis inconsistências apontadas no exemplo do produto Bianco, por não apresentar nenhuma inconsistência quanto à unidade de medida.

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

O deslinde da matéria requer a necessária prova, o que não foi aportada aos autos pela autuada, fato que corrobora contra seus argumentos.

Assim, por não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho tais infrações como subsistentes, uma vez que o processo administrativo fiscal tem como objetivo maior, a busca da verdade material e em sua defesa o sujeito passivo não conseguiu trazer aos autos qualquer prova capaz de elidi-las.”.

Esta asserção não foi combatida pela Recorrente.

Apresentar nos autos arquivo em Excel de registros contábeis já apreciados ao longo da Ação Fiscal e da Instrução em primeiro grau de cognição, sem evidenciar de modo analítico o impacto da eventual desconformidade entre seu registro contábil e as informações prestadas pela Recorrente perante o fisco para com o lançamento não me gera convicção nem de necessidade de diligência fiscal, nem de plausibilidade nas alegações.

Compulso os dados oferecidos pelo Sujeito Passivo e não encontro neles nada que não haja sido enfrentado em primeiro grau.

Vale dizer, o feito se resolveu por meio da linguagem das provas: cabia à Recorrente afastar a acusação minuciosamente empreendida, pois salvo se a improcedência não resultar do conjunto de provas, sem a contestação do fato admitir-se-á como verídico o relato do lançamento (art. 140 do RPAF/99); o fato controverso (por exemplo, a não ocorrência de qualquer das infrações) deveria advir de prova de que dispõe a Recorrente, sob pena de presunção da veracidade da afirmação (art. 142 do RPAF/99); a mera negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99).

Este Conselho conhece meu entendimento sobre a técnica de aferição indireta do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

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

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

Ora, “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tanto assim que o legislador complementar nacional não a prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996. “Saída” não é fato gerador do tributo. Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o **momento de ocorrência do fato gerador**: a saída da mercadoria.

É usual visualizarmos em tais auditorias uma cadeia desconcertante de presunções, que se justificam quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, escapando à tributação, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito.

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

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

Nos presentes autos, insisto, noto que o Sujeito Passivo não se desincumbiu satisfatoriamente do seu ônus argumentativo e probatório, não se lhe aproveitando a adução genérica de que a omissão de saída resultou da reclassificação de operações, mercadorias ou insumos, pois seu efeito à auditoria não restou caracterizado. Afinal, a auditoria se realizou a partir dos elementos colhidos da escrita fiscal do Sujeito Passivo. Nela não vejo uma análise imprecisa, nem vejo de modo robusto a demonstração dessa imprecisão, por parte do Sujeito Passivo.

Nesse sentido, não vejo equívocos no levantamento fiscal.

A busca pela verdade material é, sem dúvida, um princípio insculpido nos umbrais deste Conselho (vide art. 2º do RPAF/99). Este há de conviver com o princípio da colaboração (as partes

devem prover ao órgão julgador meios para a solução da lide), bem assim com o princípio da duração razoável do processo (art. 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal), dentre outros. Não se pode, à guisa dar aplicabilidade à busca da verdade material, insistir em diligências inócuas, inoportunas e já oportunamente franqueadas ao interessado, sob pena de estender de modo desarrazoado a duração do processo.

Pelo exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE.

A Secretaria deve providenciar a remessa dos autos ao órgão competente para aferir a conformidade, ainda que parcial, dos pagamentos informados pela interessada com os valores lançados por meio da autuação.

É como voto.

VOTO EM SEPARADO (Fundamentação)

Peço vênia para divergir do ilustre Relator quanto à sua fundamentação, quando trata a omissão de saídas como uma presunção e sustenta que não seria hipótese de incidência tributária do ICMS, embora concorde com o resultado do julgamento pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de piso que julgou o Auto de Infração Procedente.

Ora, a incidência da tributação pelo ICMS se dá pela circulação de mercadorias e, se operações relativas a saídas de mercadorias foram omitidas, não houve recolhimento do imposto em relação a estas operações, as quais deveriam ter sido tributadas.

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

No caso, a equação é composta dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) acrescido de Compras (C) e subtraído das Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF) é igual ao Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

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

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

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

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponíveis se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do

apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

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

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

Por fim, significativo ressaltar que a auditoria de estoque se lastreia em documentos fiscais lançados na escrita fiscal e na aferição física dos estoques, sendo que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado, cujos dados foram por ele enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

Diante do exposto, dirijo da fundamentação do voto condutor do ilustre Relator neste ponto, em que pese concordar com a conclusão pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0018/20-0, lavrado contra **VEDACIT DO NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 395.367,94** acrescido das multas 60% sobre R\$ 4.955,50 e 100%, sobre R\$ 390.412,44, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais. Deve-se remeter os autos ao órgão competente para aferir a conformidade, ainda que parcial, dos pagamentos informados pela interessada com os valores lançados por meio da autuação. Encaminha-se a Secretaria deve providenciar a remessa dos autos ao órgão competente para aferir a conformidade, ainda que parcial, dos pagamentos informados pela interessada com os valores lançados por meio da autuação.

VOTO EM SEPARADO (Fundamentação) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Gabriel Henrique Lino Mota, Fernando Antonio Brito de Araújo, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DO RELATOR (Fundamentação) – Conselheiro: Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS