

A. I. N° - 272041.0003/19-0  
AUTUADO - REILUX COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA  
AUTUANTE - PAULO NOGUEIRA DA GAMA  
ORIGEM - DAT SUL - INFRAZ EXTREMO SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 22/03/2023

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N°. 0049-06/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 1. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Ajustes feitos pelo autuante em atenção a arguição defensiva, reduzem o valor lançado. Infração parcialmente subsistente. 2. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Levantamento quantitativo em exercício fechado. Montante do débito apurado devidamente demonstrado nas planilhas anexadas aos autos. Revisão efetuada pelo próprio autuante ajusta os valores devidos, atendendo a reclame defensivo. Infrações 02 e 03 parcialmente procedentes. Aplicação da Súmula 11 do CONSEF nas ocorrências do ano de 2017. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de março de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 470.351,42, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015, 2016 e 2017), no valor de R\$ 405.277,26, multa de 100%.

Infração 02. **04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015, 2016 e 2017), no montante de R\$ 43.801,88, além da multa de 100%.

Infração 03. **04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2015, 2016 e 2017), no total de R\$ 21.272,28, multa proposta de 60%.

A autuada, por seu representante legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 118 a 128, onde argumenta, após reproduzir os fatos, a título de preliminar que na infração 01 o autuante aduziu que a empresa não recolheu o ICMS relativo a pretensa omissão de saída de mercadorias, apurado pelo método de levantamento quantitativo de estoque por espécie em exercício fechado.

Diz que conforme a Portaria 445, de 10 de agosto de 1998, o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado.

Sintetiza ter a fiscalização obtido o saldo anterior do estoque da mercadoria objeto de análise, verificando a movimentação de entrada e saída para então chegar ao estoque final. Se desse confronto ficar demonstrado que a empresa vendeu mais do que tinha em seu estoque, mais as compras, tem-se configurada a omissão de saída.

Indica que o levantamento efetuado foi eivado de falhas, como exemplo elegeu uma mercadoria – Código 345882 – Tela Plástica 1,50m, unidade de medida MT, embalagem 50m.

Aponta ser esse caso emblemático porque no período analisado o estoque inicial era zero. Conforme declarado no EFD-ICMS/IPI de dezembro de 2017 foram adquiridos 100mts dessa tela no valor de R\$ 301,59, conforme print apresentado, extraído da EFD entregue.

Garante que no seu controle de estoque a mercadoria deu entrada no dia 01/12/2017 e mais 6mts no dia 14/12/2017 relativo a uma devolução de venda, conforme documentado.

Assevera que as saídas aconteceram em dias alternados, mas o total foram de 96mts. Ou seja, no período sob o exame da fiscalização, o saldo inicial era zero, foram adquiridos e/ou devolvidos um total de 106mts de tela, dos quais foram vendidos 96mts, ou seja, o saldo final foi de 10mts.

Questiona onde estaria a omissão de saída, uma vez que todas as mercadorias foram adquiridas e vendidas com nota fiscal idônea e declarada na EDF-ICMS/IPI.

Assegura, ainda, que em todos os outros casos levantados pela fiscalização ocorreu o mesmo, não entendendo onde se estribou o autuante para lavrar esse Auto de Infração.

Chama a atenção para a determinação do artigo 3º e seus incisos da Portaria 445/1998, reproduzido.

Observa que próprio o legislador chama atenção sobre os riscos desse tipo de auditoria (período fechado) e pede parcimônia nos casos em que o contribuinte tenha mercadorias que comportem mais de uma denominação ou vários subgrupos, como é o caso de lojas que vendem material de construção.

Supõe esse ter sido outro detalhe que levou a erro no levantamento da fiscalização.

Aduz, ainda, que conforme o relatório de Saída de 2017, não foram consideradas as vendas com cupons fiscais, porque a quantidade que está no relatório como Omissão de Saída é a mesma quantidade de produtos que saíram nos cupons fiscais.

Daí infere que a suposta infração de omissão de entrada leva inexoravelmente às infrações 02 e 03 do Auto de Infração que é a suposta falta de recolhimento do imposto na aquisição de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais e a suposta falta de recolhimento da antecipação tributária.

Invoca dever o julgador observar a verdade material de um processo administrativo fiscal, trazendo lição de Hely Lopes Meirelles a respeito, em trecho copiado.

Por esse motivo pede que se analisem os dados apresentados na preliminar para cancelar o Auto de Infração ora guerreado, pois, como demonstrado, o levantamento realizado foi evidentemente falho, não restou demonstrada a omissão pretendida, nem de saída, tal pouco a de entrada, desta forma pede o cancelamento do indigitado Auto de Infração pelas razões já expostas.

No mérito, aduz que superadas as razões da preliminar suscitada, passa, então, a guerrear os pontos levantados pela fiscalização, sendo que para a infração 01, apresenta a seguir os mesmos argumentos que foram guerreados nas preliminares da peça impugnatória, ou seja, o levantamento foi falho, nunca comercializou mercadorias sem que as mesmas tenham transitado em seu estoque seguindo todas as regras fiscais, haja visto ser uma empresa referência do extremo sul do Estado da Bahia, sempre em dia com suas obrigações fiscais.

Indica ter escolhido doze mercadorias do levantamento da fiscalização, como um termômetro do que ocorreu na verificação fiscal e demonstrado a sua movimentação através de relatório extraído do seu sistema, onde podem ser visualizados, inclusive, os documentos fiscais, tanto os de entrada como os de saída, os quais anexa e resume na planilha apresentada.

Conforme já mencionado nas preliminares, no relatório de Saída de 2017, não foram consideradas as vendas com Cupons Fiscais, porque a quantidade que está no relatório como Omissão de Saída é a mesma quantidade de produtos que saíram nos Cupons Fiscais, arremata.

Caso a fiscalização atentasse para esse fato, não haveria Auto de Infração, pois todos as mercadorias de alegada omissão de saída, foram tributadas e declaradas no SPED ICMS/IPI, finaliza.

Assim, tem como claro não ser devedora do valor histórico cobrado nesta infração no total de R\$ 405.277,26 bem como da multa de 100% sobre o pretenso débito.

Quanto a infração 02, aduz ter ligação com a infração 01, e, por esse motivo como a infração 01 é indevida esta perde a sua substância, restando a desoneração da cobrança da mesma.

Na infração 03 pelas mesmas razões anteriormente postas, perde a sua substância, e desta forma, resta a desoneração da sua cobrança, no total de R\$ 21.272,28, bem como da multa de 60% sobre o pretenso débito, conclui.

Informa estarem anexados à impugnação doze Registros de Controle da Produção e do Estoque – Modelo 3.

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do lançamento, requer que seja acolhida a presente impugnação, conforme os seguintes termos:

1. Preliminarmente, requer: Sejam desconsideradas todas as infrações constantes no Auto de Infração, pois ficou comprovado que não houve omissão de saída, nem de entrada e desta forma não deve recolher o ICMS na condição de contribuinte solidário, nem antecipação tributária em momento nenhum dos três anos fiscalizados (2015, 2016 e 2017) e desta forma, as infrações 01, 02 e 03 não existem, muito menos as multas que lhes acompanham. Desta forma o montante do ICMS no valor de R\$ 470.351,42, deve ser desconsiderado.

2. No mérito, requer:

- a) Seja desconsiderada a infração 01, no montante de R\$ 405.277,26, bem como a multa de 100% sobre o pretenso débito, pois comprovado que não incorreu em omissão de saída;
- b) Seja desconsiderada a infração 02, no montante de R\$ 43.801,88, e da multa de 100% sobre o pretenso débito, pois não havendo a infração 01 a infração 02 perde seu objeto;
- c) Seja desconsiderada a infração 03, no montante de R\$ 21.272,28, bem como da multa de 60% sobre o pretenso débito, pois descabendo a cobrança das infrações 01 e 02, descabe a cobrança da infração 03.

Informação Fiscal prestada pelo autuante à fl. 140, esclarece ter observado as razões da autuada, chegando ao seguinte resultado: incluiu as notas fiscais de consumidor eletrônicas para os anos de 2016 e 2017, que não haviam sido computadas inicialmente, tendo as importadas para o SIAF, formando novo banco de dados para esses anos.

Anexou as planilhas dos agrupamentos para 2016 e 2017, tendo constatado mercadorias com mesma descrição de item e outras com código de barras iguais, sendo 428 registros em 2016, e 696 registros para 2017, que anexa.

Registra estar o SIAF desmarcando, na Análise Quantitativa de Estoques, a “caixa” nas saídas cujo CFOP é 5102 na contagem de estoque, o que implicou em distorção na mesma, tendo corrigido este procedimento após algumas verificações.

Assevera ter realimentado o SIAF com as EFD para o ano de 2017, pois o inventário inicial não constava no banco de dados daquele ano, obtendo novos valores que indica, anexando novas planilhas geradas e as repassando para o contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico.

Conclui ser o Auto de Infração procedente em parte, segundo a seguinte demonstração:

Para 2016

Infração 04.05.02 = R\$ 6.273,10;

Infração 04.05.09 = R\$13.184,97;

Infração 04.05.08 = R\$27.757,92.

Para 2017

Infração 04.05.02 = R\$15.054,49;

Infração 04.05.09 = R\$ 4.337,54;

Infração 04.05.08 = R\$ 9.459,22.

Juntou documentos de fls. 141 a 264.

Intimado para tomar conhecimento dos novos demonstrativos, e se manifestar acerca da informação fiscal prestada, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, em 23/07/2019 (fls. 266 a 279), o sujeito passivo retorna aos autos (fls. 281 a 286), onde, após resumir os fatos até então ocorridos, pontua que mesmo com a redução ocorrida, ainda se mostra irresignada em relação ao Auto de Infração, por carecer de base para sua sustentação como demonstrará a seguir.

No mérito, observa ter o autuante, levando em consideração as suas observações sobre os dados para o cálculo do ICMS, reduziu a infração de R\$ 405.277,26 para R\$ 21.332,59.

Entende, porém, mais uma vez, que o Auto de Infração ainda merece reparo, uma vez que no novo levantamento realizado e acostado na informação fiscal, contém evidentes equívocos, como por exemplo, o fato de terem sido consideradas como tributadas mercadorias abrigadas pelo instituto de Substituição Tributária, à época do levantamento, a exemplo do produto de código 341559 (Chuveiro Deca), NCM 7418.2.

Diz, ainda, que em 2016 não foram consideradas as vendas com cupons fiscais, sendo que os produtos dos Códigos 2099 e 16561 constam nos mesmos.

Frisa que não foram considerados também as transferências entre estabelecimentos do contribuinte, sendo que o produto de código 21854 (Tanque), se refere a transferência entre estabelecimentos do contribuinte.

Caso a fiscalização atentasse para os fatos acima não haveria Auto de Infração, pois as mercadorias da alegada omissão de saída, foram todas tributadas e declaradas no SPED ICMS/IPI, conclui.

Desta forma, vislumbra restar claro não ser devedora do valor histórico cobrado nesta infração no total de R\$ 21.332,59, bem como da multa de 100% sobre o pretenso débito.

Para as infrações 02 e 03, aduz possuírem ligação com a infração 01, e sendo esta indevida, perdem a sua substância.

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do lançamento, requer que seja acolhida a presente, conforme os seguintes termos:

Sejam desconsideradas todas as infrações constantes no Auto de Infração, pois ficou comprovado que não houve omissão de saída, nem de entrada e desta forma não deve recolher o ICMS na condição de contribuinte solidário, nem antecipação tributária em momento nenhum dos três anos fiscalizados (2015, 2016 e 2017) e desta forma, as Infrações 01, 02 e 03 não existem, muito menos as multas que lhes acompanham. Desta forma o montante do ICMS no valor de R\$ 76.072,24, devem ser desconsiderados.

Em 25/10/2019, o feito foi convertido em diligência (fl. 298), a fim de que fosse cientificado o autuante do teor da manifestação da empresa autuada de fls. 280 a 286, prestando nova informação fiscal, nos termos do artigo 127 do RPAF/99, com posterior ciência do sujeito passivo, concedendo prazo de dez dias para manifestação.

As fls. 294 e 295 o autuante se posicionou no sentido de que, para a infração 01, conforme anteriormente salientado, o SIAF desmarcou uma caixa na Análise Quantitativa de Estoque, cujo CFOP é 5102 para o ano de 2017, o que justifica a distorção na contagem por instabilidade do software, tendo refeito os cálculos com a caixa acima marcada.

Assegura ter reclassificado a mercadoria “Chuveiro Deca” (letra “a”).

Refuta a argumentação (“b”), uma vez que os cupons fiscais integram a base de dados do SIAF e estão configurados na contagem de estoque.

Para a letra “c”, diz ter considerado todas as transferências na marcação dos CFOP na Análise Quantitativa de Estoque do SIAF, não procedendo a arguição defensiva.

Quanto a Análise Quantitativa de Estoque do ano de 2015, garante não ter havido qualquer alteração.

Na infração 03, garante estar a infração correta, pois há responsabilidade por solidariedade e outra por substituição.

Entretanto, no intuito de sanar qualquer dúvida, refez os cálculos da Análise Quantitativa de Estoque para 2016 e 2017, reclassificando algumas mercadorias e utilizando versão do SIAF mais atual, obtendo os seguintes resultados:

Para 2016, a infração 01, valor do imposto apurado de R\$ 7.018,51, enquanto para a infração 02, ICMS apurado de R\$ 7.014,62, e infração 03, débito de R\$ 14.607,35.

Em 2017, apontou que na infração 01 remanesce débito de R\$ 9.412,14, ao passo que na infração 02, o valor apurado montou R\$ 5.526,65, enquanto na infração 03, passou para R\$ 12.314,77.

Conclui ser o Auto de Infração parcialmente procedente.

Acostou demonstrativos às fls. 296 a 385.

Cientificado o contribuinte da informação fiscal, através do Domicílio Tributário Eletrônico (fls. 386 a 393), sem que ali constassem os arquivos apresentados quando da informação fiscal, em 02/10/2020 o processo foi encaminhado sem qualquer informação para o CONSEF, o que ensejou que em 17/12/2020 houvesse por parte da Junta de Julgamento Fiscal a conversão em nova diligência (fls. 399 e 400), com o fito de cientificar o autuado do teor da informação fiscal prestada, bem como dos novos demonstrativos elaborados, mediante entrega dos mesmos, com concessão de prazo para manifestação de dez dias, e caso houvesse manifestação do sujeito passivo, retornar ao autuante para nova informação fiscal, cabendo a este aplicar o índice de perda previsto no artigo 3º da Portaria 445/98.

Tendo o órgão preparador encaminhado o processo para o autuante, (fl. 403), este, à fl. 404, aponta os novos valores considerados como devidos para a infração 01:

2015 – R\$ 2.641,99, mesmo valor do Auto de Infração, pois indicou, não ter o SIAF acusado redução;

2016 – R\$ 6.273,10, mesmo valor da informação fiscal de fl. 140;

2017 – R\$ 8.085,90, novo valor do ICMS após inclusão das perdas de 1,02%.

Indica que os demonstrativos foram repassados para a autuada, assim como cópia da solicitação da diligência fiscal, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, sendo concedido o prazo de dez dias para manifestação.

Acostou demonstrativos de fls. 405 a 483, bem como comprovação do envio dos mesmos ao contribuinte autuado (fls. 484 a 489 e 493 a 495-v).

Às fls. 497 a 503, mais uma vez o contribuinte se manifesta, no sentido de que, como já observado anteriormente, as supostas infrações em seu conjunto representavam mais de R\$ 470.000,00 e foram reduzidas para quase R\$ 56.000,00, o que demonstra a fragilidade da autuação.

Consigna que após a Diligência determinada pelo colenda 2ª JJF, houve nova redução dos valores dos débitos pela aplicação do percentual de perda previsto no §1º do artigo 3º da Portaria nº445/98, para as omissões de saída (VI - 1,02%, no comércio varejista de material de construção).

Mesmo com as reduções demonstra irresignação em relação ao Auto de Infração, pois sempre foi uma empresa que paga seus compromissos fiscais em dia e dentro da legalidade, não se conformando em ser autuada como sonegadora por omissão de supostas saídas ou entradas de mercadorias desacobertadas de documentos hábeis.

Face ao exposto passa a demonstrar a total insubsistência do Auto de Infração, como segue:

Na infração 01, indica que, quando foram levadas em consideração as observações sobre os dados para o cálculo do ICMS, a mesma caiu de R\$405.277,26 para R\$ 16.430,65, ainda assim, entende mais uma vez que o Auto de Infração ainda merece reparos, pois o novo levantamento realizado e acostado na Informação Fiscal, contém evidentes equívocos, como por exemplo, foram consideradas como tributadas mercadorias abrigadas pelo instituto de Substituição Tributária: NCM 7418.2 (Chuveiro Elétrico), produto já abrigado pela Substituição Tributária à época do levantamento, sendo também consideradas como tributadas mercadorias abrigadas pela isenção, a exemplo do coletor solar.

Foram ainda incluídos no levantamento notas fiscais de mera transferência, com CFOP 5905 (anexadas as notas para apreciação), bem como incluídas notas como não escrituradas, porém, conforme os dados da EFD-ICMS/IPI constam as referidas notas (anexa esses dados para apreciação da Junta de Julgamento).

Destaca que caso a fiscalização atentasse para os fatos acima não haveria Auto de Infração, pois as mercadorias da alegada omissão de saída, foram todas tributadas e declaradas no SPED ICMS/IPI.

Sustenta restar claro que não é devedora do valor histórico cobrado nesta infração no total de R\$ 16.430,65, bem como da multa de 100% sobre o pretenso débito.

Já na infração 02 que tem ligação com a infração 01, e por esse motivo como a infração 01 é indevida a infração 02 perde a sua substância, restando a sua desoneração.

O mesmo ocorreria para a infração 03.

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do lançamento, requer que seja acolhida a presente para que sejam desconsideradas todas as infrações constantes no Auto de Infração, pois ficou comprovado que não houve omissão de saída, nem de entrada e desta forma não deve recolher o ICMS na condição de contribuinte solidário, nem antecipação tributária em momento nenhum dos três anos fiscalizados (2015, 2016 e 2017) e desta forma, as Infrações 01, 02 e 03 não existem, muito menos as multas que lhes acompanham, devendo o montante do ICMS ser desconsiderado.

Encaminhado para mais uma informação fiscal (fl. 516), o autuante (fls. 517 e 518), se posiciona no sentido de que após analisar as arguições da autuada, reconhece lhe assistir razão, tendo realizado a reclassificação dos itens “Chuveiro Elétrico” e “Coletor Solar” para os anos de 2016 e 2017, refeito as planilhas e as repassadas para a empresa, via Domicílio Tributário Eletrônico.

Sustenta que as operações de transferências (CFOP) têm que estar incluídas no levantamento, e constando na contagem da Análise Quantitativa de Estoque, pois, do contrário, não se teria uma conta de chegada correta para fins de fiscalização do ICMS.

Frisa que diante da arguição de que no levantamento foram incluídas notas como não escrituradas, mas que constavam na EFD-ICMS/IPI, não a compreendeu, não tendo a autuada juntado provas materiais de sua alegação.

Registra que para o ano de 2015 os valores permaneceram inalterados.

Para 2016, quanto a infração 01, o débito apurado é de R\$ 5.927,96, ao passo que na infração 02 o montante a ser cobrado é de R\$ 13.973,96, enquanto na infração 03, o valor lançado é de R\$ 6.715,99.

Quanto a 2017, na infração 01 o valor foi ajustado para R\$ 7.242,62, na infração 02, reduzido para R\$ 12.513,11 e na infração 03, apurado R\$ 5.615,90.

Informa ter incluído, ainda, todas as planilhas refeitas, o backup do SIAF 2016 e 2017 na mídia que apensa.

Os novos demonstrativos foram acostados às fls. 519 a 574, e encaminhados para o contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico em 06/01/2022 (fls. 576 a 580-v), o que ensejou a vinda do mesmo ao feito (fls. 582 a 595), no sentido de que, ainda que reduzidos os valores da autuação quando da informação fiscal, e também na intervenção do autuante, continua irresignada com a autuação.

Ressalta que demonstrará, mais uma vez, que os valores apontados como remanescentes são insubsistente, com base em provas materiais, apresentando registro das Notas Fiscais de entradas, saídas e transferências no SPED, conforme plotagem.

Observa que aconteceu compra normalmente e não houve venda, e dessa forma, não se pode alegar omissão de receita.

Diz, ainda, que nesse e em outros casos, as transferências não foram consideradas, listando, a seguir, as inconsistências que entende existir.

Considera demonstrado terem sido incluídos nos cálculos da fiscalização mercadorias transferidas para depósito fechado, e em outros casos, foram registradas as entradas de mercadorias sem as respectivas saídas, porém, incluídas no levantamento como omissão de saídas, citando como exemplo “Espelho MGM Valência e Ravena”.

Reafirma todas as razões de mérito anteriormente firmadas.

Reitera para a infração 01, terem sido consideradas no levantamento realizado, como mercadorias tributadas, produtos da substituição tributária, a exemplo de chuveiro elétrico, bem como consideradas como tributadas mercadorias pela isenção do imposto, como “Coletor Solar”, e ainda incluídas no levantamento notas fiscais de transferências (CFOP 5905).

Garante que acaso se atentasse para os fatos acima indicados, existiria o Auto de Infração, pelo fato das mercadorias serem todas tributadas e declaradas no SPED ICMS/IPI, restando claro não ser devedora do valor histórico cobrado na infração.

Quanto as infrações 02 e 03, reforça que por decorrerem da infração 01, e sendo esta indevida, perdem a substância.

Conclui requerendo que sejam desconsideradas todas as infrações, diante da comprovação de não ter havido omissão de saídas nem de entrada, e desta forma, não deve recolher o imposto lançado.

O autuante, mais uma vez (fl. 601), esclarece ter analisado a manifestação defensiva, verificando que em nenhum momento são questionados de forma objetiva, através das planilhas analíticas e sintéticas, os fatos tributários novos.

Observando a diligência de fl. 399 constatou não ter incluído em 2015 o percentual de perdas do setor (1,02%), o qual, ao ser aplicado redundou em redução para aquele período da infração 01 para R\$ 2.168,19.

Mais uma vez registra estar dando conhecimento para a autuada das novas planilhas de fls. 602 a 611, com prazo para manifestação de dez dias.

Consta às fls. 611 e 612 a ciência ao contribuinte da informação prestada e dos novos demonstrativos apensos à mensagem transmitida via Domicílio Tributário Eletrônico, o qual em documento de fls. 619 a 626, onde repisa as reduções ocorridas ao longo da instrução do feito, e o ainda inconformismo com os valores tidos pelo autuante como remanescentes.

Na busca da verdade material apresenta planilha com o exemplo do ano de 2016 da mercadoria 21854 TANQ FEBRA SOL, que a fiscalização aponta omissão na saída. Tal diferença não existe pois trata-se de transferência (CFOP 5905), porquanto as mesmas não constam do levantamento fiscal, não cabendo assim uma devida omissão porque as entradas são superiores às saídas, argumenta.

No mais, repete as argumentações já postas em momento anterior, referente aos produtos chuveiro elétrico, coletor solar, a inclusão no levantamento notas fiscais de mera transferência no CFOP 5905 e inclusão de notas como não escrituradas, porém, conforme os dados da EFD-ICMS/IPI constam as referidas notas (ditas anexadas para apreciação da Junta de Julgamento).

Remata que caso a fiscalização atentasse para os fatos acima não haveria Auto de Infração, pois as mercadorias da alegada omissão de saída, foram todas tributadas e declaradas no SPED ICMS/IPI.

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do lançamento, requer que seja acolhida a presente, sendo desconsideradas todas as infrações constantes no lançamento, eis ter ficado comprovado que não houve omissão de saída, nem de entrada e desta forma não deve recolher o ICMS na condição de contribuinte solidário, nem antecipação tributária em momento nenhum dos períodos fiscalizados, inexistindo as infrações, muito menos as multas que lhes acompanham.

Desta forma o montante do ICMS no valor de R\$ 55.480,21, devem ser desconsiderados, pondera.

Aponta estar anexado ao pedido Planilha Excel denominada Prova Fiscal.

Em sua última intervenção (fl. 635), o autuante se posiciona pela procedência parcial do lançamento, após considerar que utilizou corretamente os CFOP em anexo, o que afasta a possibilidade de erro na contagem da mercadoria e de outras “21854 Tanq Fibra Sol”, de CFOP 5905.

Informa que a mercadoria “Chuveiro”, de NCM 7418.2, foi classificada corretamente como da substituição tributária, enquanto a mercadoria de NCM 84191910 “Coletor Solar” foi classificada corretamente como isenta.

Registra não ter a autuada inovado em sua manifestação.

Foram os autos recebidos no CONSEF em 10/11/2022, e encaminhados a este relator em 30/01/2023 (fl. 642-v), encaminhados a este relator sem qualquer despacho, tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

## VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico, mensagem 113355, de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de

Informações, em 07/03/2019, lida e científica na mesma data, de acordo com o documento de fls. 05 e 06.

A ciência do lançamento realizado, se deu por transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Resultado da Ação Fiscal, transmitida em 03/04/2019 (fls. 104 a 115), com a entrega via anexos das mensagens dos arquivos que sustentaram a autuação.

As planilhas e demais elementos que suportam a acusação se encontram impressas às fls. 07 a 103 dos autos.

A ciência pela empresa autuada da autuação se deu em 10/04/2019, de acordo com o documento de fl. 116.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, e diversas intervenções posteriores.

Ainda que a impugnação apresentada tenha invocado questões preliminares esclareço, de logo, que as mesmas se reportam ao mérito da acusação, e nesta condição serão analisadas.

Quanto ao mérito, a acusação se reporta a constatação de omissão concomitante, de saídas e entradas de mercadorias advinda da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

A respeito de tal procedimento e a sua legalidade e juridicidade, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de Nota Fiscal.

Sua definição pode ser aquela indicada no Acórdão 216/2017, de 02/06/2017, prolatado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, que entendo didática e esclarecedora:

*“O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado 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”.*

Nos mesmos moldes, assim entende a Receita Federal, através de julgamento da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, através do Acórdão 12-21520, de 23/10/2008, cuja Ementa reza:

*“OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. Para que se apure omissão de receitas baseada em auditoria de estoque, com base no artigo 286 do RIR/99, é necessário que, durante determinado período, a quantidade de mercadorias no estoque*

*inicial somada à quantidade de entradas seja confrontada com a quantidade de saídas somada à quantidade no estoque final. A simples diferença entre o total de entradas e o total de saídas nada significa, se não consideradas as quantidades existentes nos inventários inicial e final. OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. PREÇO MÉDIO. A diferença de quantidade de produtos, eventualmente constatada por meio da auditoria de estoques, deve ser multiplicada pelo preço médio do produto e não pelo preço mais alto no período. CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele”.*

Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado nas infrações do Auto de Infração, se apresenta como técnica fiscal de apuração de regularidade das atividades do contribuinte, com aspecto legal e não como medida extremada ou extraordinária de que venha a se valer a Fiscalização.

A acusação posta se reporta a auditoria de estoques e tal matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

*“Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:*

*I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado”.*

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

*“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.”*

A situação presente nos autos (omissões concomitantes de entradas e saídas) é abordada nos artigos 12 e 13 da Portaria 445/98:

*“Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.*

*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”.*

Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias saíram sem emissão de notas fiscais, e consequentemente, sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tal autuação.

De acordo com a legislação acima posta e entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS



relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

E aqui é relevante se esclarecer que os resultados apurados não se tratam de qualquer presunção, e sim, fatos concretos e demonstrados pelos dados que compõem o levantamento, extraídos unicamente dos registros fiscais informados pela empresa.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados: se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante, todos retirados da EFD do contribuinte.

Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, registrando mais uma vez ter a empresa recebido os demonstrativos elaborados ao curso da autuação, bem como todos os elementos que lhe permitissem ter pleno e total conhecimento dos ajustes realizados pelo autuante, ao longo da instrução processual.

Ainda que lamentando o fato de o processo se arrastar por um considerável lapso temporal, foi perseguida a busca incessante pela verdade material, um dos princípios mais importantes do processo administrativo fiscal, figura indispensável no controle de mérito e legalidade dos atos administrativos.

Através dele, tem-se a ampla possibilidade de produção de provas, o alicerça e ratifica a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material, não se podendo afastar este último, no âmbito de decisões em processos administrativos fiscais, tendo em vista ser amplamente aplicado aos processos judiciais.

A doutrina, bem representada por Celso Antônio Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, 28<sup>a</sup> edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 306) entende que tal princípio “*Consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial*”.

Já José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “*autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram*”.

Daí se percebe a importância de tal princípio, e a necessidade de busca e exercício do mesmo nas partes envolvidas no contencioso.

Por pertinência, em suporte do acima firmado, posso mencionar como exemplo o Acordão 3801-001.859 prolatado pela 1ª Turma Especial do CARF em 25/04/2013 tendo como Relator o Conselheiro Sidney Eduardo Stahl, que de uma forma expressiva aborda quanto a obrigatoriedade em se utilizar do princípio da verdade material no processo administrativo fiscal, não podendo a autoridade julgadora se omitir sobre fato concreto e provado que tomou ciência por meio da análise dos autos processuais, cujo trecho destaco:

*“Por outro lado, pelo princípio da verdade material essa Turma não poderia alegar desconsiderar a existência do documento ao qual teve acesso. O que se busca no processo administrativo é a verdade material. Serão considerados todas as provas e fatos novos mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desde que sejam provas lícitas. Interessa à Administração que seja apurada a verdade real dos fatos ocorridos (verdade material), e não apenas a verdade que é, a princípio, trazida aos autos pelas partes (verdade formal). São esses os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetido”.*

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, sendo plenamente respeitado seu direito a ampla defesa e ao exercício do contraditório.

Necessário, ainda, se esclarecer estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Ou seja: é necessário que sejam coligidos aos autos aqueles elementos de que se disponha para provar o fato que compõe a acusação, este presente nos autos diante dos documentos acostados pelo autuante, bem como aqueles que se contraporiam à acusação formulada, este, trazidos não somente em sede de impugnação, como, igualmente, quando das inúmeras oportunidades de manifestação por parte do sujeito passivo, em grande parte reconhecidas pelo autuante, que ajustou o lançamento.

Fato é que no caso ora analisado o impugnante trouxe elementos probantes no sentido de elidir, ainda que parcialmente, a acusação fiscal, reafirmo.

Neste sentido, foram feitas diversas exclusões, decorrentes da desconsideração no momento inicial das operações de saídas ocorridas por meio das notas fiscais de consumidor eletrônicas, o que causou substancial redução do débito apurado para a infração 01, o lançamento dos dados de inventário, que não haviam sido capturados pelo sistema SIAF, a aplicação dos índices de perdas, nas sucessivas intervenções do autuante, dentre outras.

Quanto a produtos que estariam elencados na substituição tributária, ou que seriam isentos, com efeito, o autuante reconheceu a pertinência do argumento defensivo, fazendo a exclusão daqueles produtos apontados pela empresa, ainda que esta, quando de sua última intervenção, mantivesse os argumentos a respeito, e ainda que aqueles produtos que ela mesma indicou já tivessem sido excluídos dos demonstrativos.

Em relação as transferências e remessas para depósito fechado, tais operações devem sim, ser incluídas nos levantamentos, pois, como visto anteriormente o levantamento quantitativo objetiva apurar as quantidades de mercadorias entradas, saídas, e em estoque em determinado período, independentemente da operação ser ou não tributada, como remessa para depósito de terceiros, armazéns gerais, transferências, uma vez que, de forma concreta e efetiva, saíram do estabelecimento, ainda que possam vir a retornar, devendo o inventário, ao se realizar o registro e escrituração, apontar as quantidades de mercadorias que fisicamente estão no estabelecimento, aquelas de terceiros em sua posse, e aquelas de sua propriedade em estabelecimentos de terceiros.

Logo, correto o procedimento fiscal quanto a isso.

Em relação a documentos fiscais não escriturados, também devem ser registrados nas planilhas do levantamento efetuado, a menos que a empresa venha a provar que não adentraram no seu estabelecimento por qualquer razão (perda, sinistro, furto, ou outra ocorrência), agindo, mais uma vez com acerto o autuante.

Logo, ao longo de quase quatro anos o feito foi sendo ajustado para que a verdade material prevalecesse, o que, sem dúvida, ocorreu, diante dos elementos de prova carreados aos autos pela defesa, com o reconhecimento ainda que parcial pelo autuante.

Quanto a planilha apresentada na última manifestação do contribuinte, denominada “Prova Fiscal”, a mesma não é conclusiva no sentido pretendido pela defesa, diante, inclusive, da falta de dados como os considerados pelo autuante, motivo pelo qual não pode ser acolhida em favor da autuada.

Quanto ao fato insistentemente abordado pela autuada de que inexistindo a infração 01, as demais também deixariam de existir, tal assertiva merece alguns reparos.

Sem dúvida, as infrações arroladas no presente lançamento se originaram, como visto, da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Todavia, a constatação concomitante de omissões de saídas e entradas, cujo regramento reproduzimos em momento anterior do presente voto, não implica necessariamente na extinção de uma das infrações relativa a saídas omitidas, com relação às omissões de entradas verificadas.

Tudo vai depender das provas trazidas pelo sujeito passivo, o que implica ser a afirmativa do contribuinte um sofisma, que vem a ser argumento ou raciocínio concebido com o objetivo de produzir a ilusão da verdade, que, embora simule um acordo com as regras da lógica, apresenta, na realidade, uma estrutura interna inconsistente ou incorreta.

Isso significa dizer que a infração 01 poderia ser reduzida a valores ainda menores, como foi, e as infrações 02 e 03 se manterem, diante de prevalecerem as omissões de saídas como as de maior expressão monetária, ou até mesmo as omissões de entradas viessem a prevalecer ante as omissões de saídas, o que alteraria o quadro da autuação.

Fato é que, frente a elementos de prova trazidos aos autos, as infrações 02 e 03 devidamente albergados pelo autuante, ao meu entender de forma correta, contribuíram para a redução observada, sem qualquer relação com a apuração das omissões de saídas verificadas.

Desta maneira, não restando mais argumentos apresentados pela autuada a serem examinados, e à vista da sua negativa de cometimento das infrações em seus valores remanescentes são se fazerem acompanhar de qualquer elemento de prova, entendo que os resultados dos ajustes realizados devem prevalecer, sendo as três infrações procedentes em parte, nos seguintes períodos e valores:

#### Infração 01

2015 – R\$ 2.168,19

2016 – R\$ 5.927,96

2017 – R\$ 7.242,62

#### Infração 02

2015 – R\$ 8.100,95

2016 – R\$ 13.973,96

2017 – R\$ 12.513,11

#### Infração 03

2015 – R\$ 4.169,00

2016 – R\$ 6.715,99

2017 – R\$ 5.615,90

Em relação às infrações 02 e 03, na ocorrência do ano de 2017, cujos valores finais apurados e acima apontados se apresentam como superiores aos valores inicialmente lançados (R\$ 9.656,30 e R\$ 4.575,08, respectivamente), esclareço que tal fato não vem a se constituir agravamento ou maior oneração do contribuinte, por força do disposto na Súmula 11 do CONSEF: “*Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração*”.

Desta forma, aqueles apresentados por não se caracterizarem como “fatos novos”, não somente podem, como devem ser lançados.

Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração como procedente em parte, na forma da seguinte demonstração:

Infração 01: R\$ 15.338,77

Infração 02: R\$ 34.588,02

Infração 03: R\$ 16.500,89

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 272041.0003/19-0, lavrado contra **REILUX COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 66.427,68**, sendo R\$ 16.500,89, acrescido da multa de 60% e R\$ 49.926,79, acrescido da multa de 100%, previstas no artigo 42, incisos II, alínea “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal Recorre de Ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 07 de março de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR