

A. I. Nº - 269141.0012/21-4  
AUTUADO - CL COMERCIAL DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO MACHADO ABREU  
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ RECÔNCAVO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 01/08/2023

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0139-04/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS. EXERCÍCIOS FECHADOS.

**a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. Corrigidos, pelo autuante, equívocos no levantamento fiscal. Infração parcialmente subsistente; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE TERCEIRO DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO. MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE TERCEIRO DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, e do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal. Infrações 02 e 03 subsistentes. Mantidas as penalidades aplicadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos da exigência de crédito tributário decorrente do Auto de Infração referenciado, expedido em 30/05/2021, no montante de R\$ 264.928,10, mais multas, decorrente das seguintes imputações:

- **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. Conforme demonstrativos: *Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas*. Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 66.623,16. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 02 – 004.005.008:** *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquiridos mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativos: Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas”*. Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 125.024,97. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 03 – 004.005.009:** *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativos: Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas”*. Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 63.279,97. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de sua Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 14 a 39, apresentando inicialmente uma síntese dos fatos e, em seguida, adentrou ao mérito da autuação, consignando que não foram incluídas no levantamento de estoque as notas fiscais relacionadas a produtos adquiridos e que foram empregados no próprio consumo, listadas em anexo à presente defesa, e, como não houve, nestes casos, circulação efetiva com transferência da titularidade do bem, não ocorreu, o fato gerador do imposto, destacando, ainda, que emitiu nota fiscal documentando a baixa no estoque dos materiais que foram destinados ao consumo, as quais disse que se encontram anexos à presente peça defensiva.

Em seguida adentrou ao tópico intitulado *“Do registro de mercadorias em estoque. Utilização da baixa mestre”*, explicando como efetua seu controle de estoque, citando que o que ocorre no presente caso é um manifesto desprezo aos parâmetros que utiliza na mensuração de supostas movimentações de estoque, daí a razão do apontamento pelo autuante de diferenças de entradas e de saídas de mercadorias, enquanto que, a desconsideração do *“código mestre”* pelo autuante na identificação das mercadorias resultou no principal equívoco da autuação.

Explicou que a utilização do *“código mestre”* no sistema informatizado de controle de estoque tem o objetivo de controlar a entrada e saída de vários produtos, centralizando as operações em um único item, onde são agrupados produtos da mesma característica, em razão de que as aquisições são efetuadas em fornecedores distintos, cada qual com sua nomenclatura, citando como exemplo o produto *“areia”*, onde adquire areia clara, grossa e escura e registra como *“produto mestre”* areia, entretanto, as vendas não são escrituradas no código mestre, sendo que, em cada venda, a respectiva baixa acontece de acordo com o código do produto derivado, indicando à fl. 20 o código que utiliza nas entradas e os que são utilizados nas saídas.

Em seguida passou a se reportar ao que denomina *“erro na contabilização do estoque”*, citando que sua EFD contém falha no Bloco H, em razão de que a informação do estoque de 31/12/2018, informado em 02/2019 no citado bloco, contém quantidades erradas de produtos, com valores a maior que o real, citando a título de exemplo o produto *“Trena OMST STR”*, apontando que o resultado final do estoque apurado em auditoria (14), coincide com o que consta no inventário (Relatório 153 – 14 produtos), porém, por algum motivo, até então de sua parte desconhecido, no Bloco H do Speed Fiscal consta quantitativo diverso que não coincide com as informações de inventário, o que levou a autuação à apuração de omissão de entradas.

Acrescentou que toda a autuação tem por base esse tipo de divergência, cujo relatório anexo à

presente impugnação apresenta a posição do estoque com os devidos ajustes, assim como a retificação da EFD de 02/2019, Bloco H, evidenciando a impropriedade da autuação.

Requeru a realização de diligência a ser realizada por fiscal estranho ao feito para analisar os equívocos apontados, recorrendo a respeito do princípio da verdade material e apresentou quesitos a serem respondidos pelo diligente.

Por outro ângulo, argumentou que o lançamento também tem suporte em suposta falta de recolhimento do imposto sobre mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, com saída efetuada sem destaque do ICMS.

Neste sentido passou a discorrer sobre operações sujeitas a ST, onde citou os Arts. 8º e 9º da Lei nº 7.014/96, observando que o auto de infração objetiva lhe imputar responsabilidade solidária pelo pagamento de tributos já efetivamente recolhidos aos cofres públicos e, nessa condição, incide em inequívoco *bis in idem* “face à aplicação das pertinentes ao regime de antecipação tributária”.

Acrescentou que para justificar o flagrante desrespeito aos arts. 8º e 9º acima citados, a autuação se fundamenta apenas e tão somente no descumprimento do dever instrumental lhe atribuído, o de exigir a documentação pertinente no momento de adquirir a mercadoria do substituto tributário, implicando em verdadeira presunção de não pagamento do ICMS, com assunção da responsabilidade solidária do adquirente.

Discorreu a respeito de presunção, citou julgados deste CONSEF que considera suficientes à respaldar seus argumentos, inclusive mencionando a Súmula nº 07 deste órgão julgador administrativo, para concluir afirmando que a compra de mercadoria desacompanhada de documentário fiscal representa apenas infração a um dever de registro das operações e não constitui de *per si* causa suficiente à imputação do dever tributário principal, mormente à guisa de responsabilidade solidária, uma vez que esta não se presume e deve defluir, necessariamente, de imposição fiscal, concluindo com a transcrição de julgado oriundo de Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco, com o intuito de consubstanciar seus argumentos.

Passou a pleitear redução da sanção pecuniária, citando doutrina e julgados de Tribunais Superiores, reportando-se aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, para concluir a existência de total descompasso entre a gravidade da sanção imposta, quando comparada ao quadro fático que ensejou sua aplicação, restando, ao seu entender, evidente sua desproporcionalidade, razão pela qual requereu sua redução.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos: *i*) a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151 do CTN; *ii*) exclusão dos valores relativos a notas fiscais de uso/consumo da base de cálculo do imposto reclamado; *iii*) exclusão das operações realizadas com baixa do código mestre; *iv*) conversão do feito em diligência para correção dos equívocos na mensuração dos estoques informados no Bloco H do Speed Fiscal; *v*) a improcedência dos lançamentos efetuados para cobrança de tributo cujo pagamento foi antecipado em razão do regime de substituição tributária e *vi*) a redução da penalidade imposta.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 60 e 61, observando que a autuação decorreu de levantamentos quantitativos de estoques em exercício fechados de 2018 e 2019, apontando que em sua defesa o autuado argumentou, com razão, a não contabilização de notas fiscais de produtos empregados no próprio consumo da mesma (saídas com o CFOP 5949).

A este respeito disse que, atendendo à sua reivindicação, considerou as saídas de mercadorias nesta situação, conforme notas fiscais listadas no anexo da defesa, quais sejam: exercício 2018 – notas fiscais números 1913, 2068, 2070, 2403, 2438, 2973, 3307, 3564, 3765 e 3777; exercício 2019 – notas fiscais números 4234, 4764, 4787, 18393, 22823, 23059, 23947, 24064, 24124, 24423, 24508 e 24964, enquanto que as notas fiscais números 4755 e 24901, ambas de 2019, contém saídas com o CFOP 5910 (doação/brinde) e este CFOP já fora inicialmente admitido. Em vista deste procedimento, houve redução dos valores reclamados na infração 01, conforme a seguir:

- Exercício de 2018: Valor lançado R\$ 39.458,28 – Valor retificado R\$ 38.994,95.
- Exercício de 2019: Valor lançado R\$ 27.164,68 – Valor retificado R\$ 26.808,15.
- Total lançado R\$ 66.623,16 - Total retificado R\$ 65.803,10.

No que pertine a afirmação do autuado que disse agrupar em “códigos mestres” mercadorias com as mesmas características, porém com especificações e unidades diferentes, e cita um exemplo: agrupa como areia (quantidade = 45m<sup>2</sup>) os itens: areia clara (quantidade 10m<sup>2</sup>), areia grossa (quantidade 15m<sup>2</sup>) e areia escura (quantidade = 20m<sup>2</sup>); que efetivamente são do mesmo gênero, mas de espécies (e unidades) diferentes, o que seguramente gera distorções nas entradas e saídas dos produtos, inclusive admitindo a utilização de um único código para as entradas e diversos para as saídas, conforme exemplo dado: código de entrada: 27196, e dez códigos de saídas: 27198, 27200, 27202, 27204, 27206, 27208, 27210, 27212, 27214 e 27216, pontuou que definitivamente estes agrupamentos heterogêneos não são um método correto de codificação e consequentemente estas argumentações não são capazes de elidir as infrações, ressaltando que os levantamentos de estoques foram feitos por espécie de mercadorias.

Prosseguindo, pontuou que o autuado admitiu erro na contabilização do estoque referente ao inventário de 31/12/2018, discriminado na EFD do período 02/2019, afirmando que erros na quantificação entre o estoque físico e contábil são corriqueiros, anexando planilhas e arquivos no formato PDF e fala em autuação baseada em fatos geradores inexistentes.

Ponderou que o fato é que os levantamentos de estoques foram baseados nas EFDs entregues pela empresa, enquanto que planilhas e arquivos avulsos não tem validade legal para alterar os dados do estoque, pois o que vale são os dados elencados nas EFDs, não acolhendo o argumento defensivo.

Observou, em seguida, que o autuado argumentou que as operações relacionadas a substituição tributária são indevidas porque os impostos já teriam sido recolhidos pelo substituto tributário, citando a ocorrência de *bis in idem*.

A este respeito ponderou que as omissões de entradas de mercadorias pertencentes ao regime de substituição tributária resultaram em duas infrações: infração 02, onde está sendo cobrado o ICMS normal por solidariedade por terem sido adquiridas mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, e infração 03, onde está sendo exigido o ICMS por antecipação tributária sobre as entradas omitidas, sustentando, desta maneira, que os argumentos defensivos não possuem amparo legal, ficando mantidos os valores autuados.

Em conclusão opinou pela procedência parcial do auto de infração, conforme correção efetuada na infração 01 e mantidos os valores das infrações 02 e 03.

O autuado foi cientificado do inteiro teor da informação fiscal, fl. 64, tendo se pronunciado consoante fls. 66 a 68, destacando que, em relação a infração 01, teve sua argumentação parcialmente acatada pelo autuante, impondo-se, todavia, o exame acurado dos dados que levantou, para cotejo integral das mercadorias adquiridas e utilizadas para consumo próprio.

Quanto às infrações 02 e 03, disse que o autuante não enfrentou os argumentos que apresentou, vez que não se sustenta a presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto quando comprovado que o sujeito passivo comercializa predominantemente com produtos sujeitos a substituição tributária, onde o imposto é retido e pago pelo fornecedor das mercadorias, na qualidade de substituto tributário, porque, se a lei introduz modificação no aspecto pessoal da obrigação, não há sentido, uma vez constatado o não cumprimento, exercer a cobrança sobre aquele em que não recaiam as imposições originais, citando trechos de julgados deste CONSEF para corroborar sua argumentação.

Disse que a omissão do autuante se agrava à medida em que não aprofunda sua investigação ante a demonstração dos erros tanto na contabilização do estoque como nas EFD que apresentou, acrescentando que no bojo da impugnação provou como o sistema informatizado reconhece e



aproprias informações relativas aos produtos adquiridos a partir da utilização de um código mestre, para o produto “geral” – na contabilização das entradas – e os correspondentes subcódigos, que especificam as saídas com valores de operações diferentes em função do frete e, como não há variação no preço na entrada, o código mestre não faz distinções, o que é diferente nas saídas, onde o valor do transporte obviamente é influenciado pela distância, de modo que o próprio sistema se incumba de embutir esta variável no preço de venda.

A título de exemplo o código 24793 referente ao produto “gravilhão”, cuja saída é registrada sob o código 24795 se o destino for para a cidade de Amélia Rodrigues, 27503 se for para a cidade de Berimbau, 275111 para Conceição de Maria, portanto, cada saída com preço diferente, mas ao final o quantitativo do produto em cada código de saída corresponde ao total geral (código mestre na entrada), sendo que, todas as omissões de saídas que foram atribuídas decorrem desta situação.

Destacou que se o processo administrativo admite todos os meios de prova em direito acolhidos, então planilhas, *prints* do sistema e arquivos são instrumentos legítimos para prova de suas alegações, ao contrário do quanto afirmado pelo autuante, pontuando, por fim, que o mesmo se diga em relação às informações apresentadas na escrituração fiscal digital, onde disse que comprovou que o bloco H do Speed contém um erro no inventário, que foi identificado e corrigido com a entrega de novas declarações, logo, ao seu entendimento, a autuação se fundamente em erro que pode ser corrigido ao longo da instrução processual, inclusive com a realização de perícia por auditor fiscal estranho ao feito.

Em 28 de junho de 2022 o presente PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem/autuante, nos seguintes termos:

*“O Auto de Infração em tela trata de levantamento quantitativo de estoque relacionado aos exercícios de 2018 e 2019, onde, em relação a infração 01 foi apurado omissão de saídas de mercadorias tributáveis, na infração 02 a exigência está relacionada a falta de recolhimento do imposto por responsabilidade solidária nas aquisições de mercadorias sujeitas a ST, desacompanhadas de documentos fiscais, e a infração 03 trata de exigência do imposto, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da ST.*

*Em sua defesa o autuado, dentre outras considerações, suscitou a exclusão das operações realizadas através de utilização de “código mestre” nos casos de similaridade das descrições das mercadorias, bem como alegou a existência de erro nas informações apresentadas na escrituração fiscal no bloco H do SPEED e o estoque final de 31/12/2018, que contém quantidades erradas de produtos, com valores a maior que o real, o que causou às omissões de entradas, incorreções estas que já teriam sido corrigidas mediante a entrega de novas declarações.*

*Diante do quanto acima posto, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal pela conversão do feito em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuante adote as seguintes providências:*

*1 – Verificar se, de fato, existem os erros citados no inventário final de 31/12/2018 e se tais erros foram efetivamente corrigidos pelo autuado através de retransmissões de arquivos, antes da execução da ação fiscal. Se procedente tal alegação, deverá ser elaborado novo levantamento de estoque considerando tais retificações.*

*2 – Tendo em vista o quanto estabelecido pelo inciso III do Art. 3º da Portaria nº 445/98, e o alegado pelo autuado em sua defesa, proceder o agrupamento das mercadorias com similaridade em um único item, com elaboração de novo levantamento quantitativo, observando o quanto solicitado no item precedente.*

*Atendida a solicitação supra, o autuado deverá ser cientificado deste pedido de diligência, com entrega ao mesmo de cópia desta solicitação e do resultado apurado, juntamente com os novos demonstrativos sintéticos e analíticos que forem elaborados, reabrindo-se o prazo de defesa para manifestação.*

*Ocorrendo manifestação pelo autuado, o autuante também deverá se pronunciar.*

*Após conclusos, os autos deverão retornar ao CONSEF para continuidade da instrução e posterior julgamento”.*

Em atendimento o autuante assim se pronunciou, conforme fls. 82 e 83, aqui reproduzidas:

*“Quesito 1 – No início da auditoria foram detectados os seguintes erros nas EFDs da empresa: período 02/2019 – falta dos dados do estoque do inventário de 31/12/2018 e período 09/2018 – falta de informações sobre as operações de entrada e de saída. Foram solicitadas as retificações,*

conforme “intimação para regularização de efds” anexada ao auto de infração e reanexada nesta diligência. Por óbvio, o levantamento quantitativo de estoque do exercício 2018 não poderia ser efetuado sem as informações do estoque final (31/12/2018) e nem das operações de entrada e saída do período 09/2018. Uma vez corrigidas as citadas EFDs, só assim tornou-se possível realizar a auditoria do estoque do exercício 2018. Antes da execução da ação fiscal não houve outra retransmissão/retificação da EFD para o período 02/2019.

Reafirmo o externado na informação fiscal datada de 07/10/2021: “prosseguindo, o contribuinte admite erro na contabilização do estoque referente ao inventário de 31/12/2018 discriminado na EFD do período 02/2019. Afirma que erros na quantificação entre o estoque físico e contábil são corriqueiros, anexa planilhas e arquivos no formato PDF e fala em autuação baseada em fatos geradores inexistentes. O fato é que os levantamentos de estoques foram baseados nas EFDs entregues pela empresa. Planilhas e arquivos avulsos não tem validade legal para alterar os dados do estoque – o que vale são os dados elencados nas EFDs. Argumentos não acatados”.

*Quesito 2 – Em conformidade com o artigo 3º, incisos II e III da Portaria 445/98 foram feitos agrupamentos de mercadorias por similaridade em único item e elaborado novo levantamento quantitativo de estoque de mercadorias para o exercício 2018, conforme o anexo “diligência\_levantamento de estoques ex 2018”.*

*Para o exercício 2019 não houve necessidade de novo levantamento. Destacando que para os dois exercícios foi observado o percentual de perdas de 1,02% em conformidade com o artigo 3º, parágrafo 1º, item VI da citada Portaria 445/98.*

*Na sua defesa a empresa listou quais seriam as mercadorias sujeitas a agrupamento por utilização de “código mestre”: AREIA, BLOCO CERAM, BRITA, CIMENTO, GRAVILHAO e TELHA CERAM. As mercadorias BLOCO CERAM, CIMENTO e TELHA CERAM não foram objeto de autuação.*

*Para o exercício 2018 foram agrupadas as mercadorias AREIA, BRITA e GRAVILHAO, conforme anexo “diligência\_agrupamento areia brita gravilhão”. Este e todos os agrupamentos também podem ser observados entre as páginas 1230 e 1234 do anexo “diligência\_levantamento de estoques ex 2018”.*

*No exercício 2019 a mercadoria AREIA não foi objeto de autuação; a mercadoria BRITA não apresentou diferença de estoque e a mercadoria GRAVILHAO apresentou omissão de entrada, conforme páginas 404 e 442 de “demonstrativos do ex 2019” anexado ao auto de infração, como sejam: na página 404, código 27493 = 0,75 TN, código 27503 = 1,50 UN e código 27538 = 3,75 t e na página 442, código 4245 = 242,0 LA. Como as omissões de entrada foram menores que as omissões de saída, a mercadoria GRAVILHAO não foi objeto de autuação. Assim, houve desnecessidade de fazer novo levantamento de estoques para o exercício 2019. E como não houve novos agrupamentos de mercadorias sujeitas à substituição tributária, também não houve alterações para as outras duas infrações do auto: Antecipação de ICMS sobre omissões de entrada de produtos substituídos e ICMS normal sobre omissões de entrada de produtos substituídos.*

*Efetivamente houve nova redução dos valores cobrados na infração 01, conforme abaixo:*

*Exerc. 2018: Vlr. Original R\$ 39.458,28; após Inf. Fiscal R\$ 38.994,95; Vlr. após diligência R\$ 38.005,50.*

*Exerc. 2019: Vlr. Original R\$ 27.164,88; após Inf. Fiscal R\$ 26.808,15; Vlr. após diligência R\$ 26.808,15.*

*Tot. Inf. 01: Vlr. Original R\$ 66.623,16; após Inf. Fiscal R\$ 65.803,10; Vlr. após diligência R\$ 64.813,65.”*

O autuado foi cientificado do inteiro teor da diligência realizada de acordo com Mensagem DT-e de fl. 89, sendo concedido ao mesmo o prazo de 60 (sessenta) dias para manifestação, porém não consta nos autos que tenha ocorrido qualquer pronunciamento por parte do mesmo até o presente momento, tendo o PAF sido encaminhado para julgamento em 02 de março de 2023 consoante despacho à fl. 91.

**VOTO**

Não foram cogitadas pelo autuado questões relacionadas aos aspectos formais do lançamento. Considero, portanto, que todos os questionamentos trazidos pela peça defensiva, devem ser enfrentadas no exame meritório, o que passo a fazer.

Foram imputadas ao autuado três acusações relacionadas a levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadoria, relacionadas aos exercícios de 2018 e 2019, assim postas:

- **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. Conforme demonstrativos: Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas”.* Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 66.623,16. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 02 – 004.005.008:** *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquiridos mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativos: Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas”.* Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 125.024,97. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 03 – 004.005.009:** *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativos: Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas”.* Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 63.279,97. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Considero relevante o registro de que o trabalho fiscal foi desenvolvido seguindo as orientações previstas pela Portaria nº 445/98 que orienta a execução dos trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, sendo que, no caso sob exame, a execução da auditoria fiscal se pautou em obediência aos seguintes artigos:

**- Em relação a infração 01:**

**Art. 4º** A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

**Art. 5º** Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:

*I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;*

*II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo;*

Portanto, como visto acima, o procedimento fiscal atende ao quanto previsto pela legislação aplicável, acima transcrita, nada havendo a ser contestado, observando, inclusive, que o autuante, quando da execução da diligência realizada, obedeceu a concessão do percentual de perdas de 1,02% previsto no Art. 3º, § 1º, item VI, da citada portaria.

Registro, também, que as alegações defensivas relativas a falta de inclusão de notas fiscais emitidas pelo autuado referentes a mercadorias utilizadas para consumo próprio, CFOP 59549, em ambos os exercícios fiscalizados, foram incluídas no levantamento quantitativo quando da informação fiscal, enquanto que o pedido do autuado para execução de diligência para efeito de revisão no lançamento, da forma solicitada, se torna desnecessária realização tendo em vista que: i) a retificação das EFDs foram efetuadas pelo próprio autuado com inclusão do inventário final do exercício de 2018 e das operações realizadas no mês 09/2018, que não constavam nas EFD anteriores, em atendimento pelo autuado da intimação feita pelo autuante, o que possibilitou a execução dos trabalhos de auditoria; ii) o agrupamento de mercadorias com similaridade foi efetuado pelo autuante em relação a ambos os exercícios, consoante se verifica nas planilhas elaboradas pelo autuante e mencionadas às fls. 82 e 83, sendo que, em relação ao exercício de 2019, as mercadorias “Brita” e “Gravilhão” citados pelo autuado, não foram objeto de autuação neste exercício.

Vale o registro de que o levantamento quantitativo de estoque é efetuado com base na documentação fiscal indicada pelo contribuinte em sua EFD e nos respectivos livros Registro de Inventário, estando, pois, correto o posicionamento do autuante em relação a não aceitação de documentos extra contábeis/fiscais a exemplo de planilhas e arquivos avulsos apresentados pelo autuado.

Já em relação as **infrações 02 e 03**, relacionadas a omissões de entradas de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, vejo que a autuação está em consonância com a orientação estabelecida no Art. 10 da Portaria 445/98:

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

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/1996, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/1996;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/1996, art. 42, III, “g”);*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996);*

Portanto, à luz do quanto acima transcrito, a exigência tributária se encontra correta, não tendo qualquer pertinência o argumento defensivo de que a obrigação de emitir o documento fiscal é do fabricante, pois, o que se está exigindo é imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documento fiscal (infração 02), e a pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo (infração 03) incidente sobre as mesmas operações mencionadas na infração antecedente, ambas apuradas mediante levantamento quantitativo, cujas omissões não foram elididas pelo sujeito passivo.

De maneira que, considerando que o autuado não mais se pronunciou, apesar de intimado, a respeito do resultado apresentado pelo autuante quando da diligência realizada, o que considero como aceitação tácita do mesmo do quanto apurado, acolho as correções efetuadas pelo autuante em relação a infração 01, a qual resta parcialmente subsistente no valor de R\$ 64.813,65, conforme quadro constante à fl. 83, a mantenho sem alteração as infrações 02 e 03 nos valores respectivos de R\$ 125.024,97 e R\$ 63.279,97, perfazendo o débito no montante de R\$ 253.118,59.



Por fim, quanto ao pedido do autuado para efeito de redução das multas aplicadas informo que por se tratar de penalidades previstas em lei, falece competência ao órgão julgador administrativo para atender tal pleito, razão pela qual as penalidades ficam mantidas.

Concluo, então, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração na forma acima exposta.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269141.0012/21-4**, lavrado contra **CL COMERCIAL DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 253.118,59**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 189.838,62 e de 60% sobre R\$ 63.279,97, previstas pelo Art. 42, incisos III, e II, “d” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF 05 de julho de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR