

PROCESSO	- A. I. N° 206908.0002/17-8
RECORRENTE	- CIA. HERING
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0210-04/18
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 22/02/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0031-12/24-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. 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, não se tratando de presunção. De ofício, feita a adequação do levantamento às novas disposições do Art. 3º da Portaria nº 445/98, observando os percentuais de tolerância à perda, roubo ou extravio ali previstos. Infração parcialmente subsistente; **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS ANTERIORES SEM TRIBUTAÇÃO. Presunção não elidida, imposta por via legal, prevista no Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, a qual decorre de que a tributação não ocorre nas entradas de mercadorias, mas a exigência do pagamento do imposto é embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme dispõem os arts. 6º e 7º da Portaria nº 445/98. Infração subsistente. Afastadas as preliminares suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 932 a 951) interposto em face do Acórdão nº 0210-04/18 (fls. 916 a 922), em que se concluiu pela Procedência da autuação.

O Auto de Infração, lavrado em 26/06/2017 e notificado ao Sujeito Passivo em 09/07/2017 (fl. 800), exigiu ICMS no valor de R\$ 191.106,18, além multa (100% para ambas as Infrações) de juros e acréscimos legais, sob a acusação de cometimento das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 01 - 04.05.02 - *Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetivadas 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado [exercícios de 2014 e 2015]. 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 446/96. Multa Aplicada: Art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 76.629,19.*

INFRAÇÃO 02 - 04.05.05 - *Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de*

saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício [de 2013]. Enquadramento Legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96 C/C art. 13, inciso II, da Portaria 446/96. Multa Aplicada: Art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 24.447,08.

Na Defesa (fls. 802 a 863; guarnecidada por documentos e mídia de fls. 964 a 906) aduziu-se, em síntese, o seguinte: **a)** erro material e vício insanável do lançamento ao apontar na Infração 01 a data da ocorrência como 31/01/2015 e vencimento em 09/02/2015; **b)** vícios materiais no lançamento que não consideraram que “*a movimentação de estoque é um movimento cíclico e que na prática, os contribuintes escrituraram fiscalmente o documento em momento diferente da entrada física, devido aos curtos prazos de fechamento dos períodos*”, tecendo considerações analíticas sobre as diversas mercadorias envolvidas no levantamento, exercício a exercício; **c)** caráter confiscatório da multa aplicada (100%), em dissonância com entendimentos de tribunais superiores, pleiteando subsidiariamente a sua redução a 30%. Requeru realização de perícia.

Na Informação Fiscal (fls. 908 a 912), o Autuante admite o erro material, que corrige, mas afirma que no mais a Defesa reconhece o descumprimento daquilo determinado pela legislação do ICMS, rejeita as alegações, e rechaça a redução da multa.

A 4ª JJF, por sua vez, rejeitou os argumentos de defesa, consoante o voto a seguir transscrito:

VOTO

As exigências contidas no presente Auto de Infração, relacionam-se à omissão de receitas de mercadorias tributáveis, apuradas mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, cujo procedimento consiste, com base nos elementos disponibilizados pelo contribuinte através de seus livros fiscais, Registros de Entradas e de Saídas de Mercadorias, bem como do livro Registro de Inventário regularmente escriturados, em apurar a movimentação física das mercadorias em cada período, geralmente o exercício integral, como foi o caso deste Auto de Infração.

Assim é que, em função dos dados registrados pelo contribuinte, apura-se o estoque inicial escriturado, por cada tipo ou espécie de mercadoria, adicionam-se as entradas ocorridas através de notas fiscais e deduzem-se as saídas também ocorridas via notas fiscais registradas, confrontando-se o resultado com o estoque final inventariado, podendo, desta maneira, apurar se ocorreu omissão de saídas de mercadorias tributáveis, como acontecido em relação à infração 01, exercícios de 2014 e 2015, ou omissão de entradas de mercadorias, consoante ocorrido em relação à infração 02, tudo isso considerando as orientações contidas pela Portaria nº 445/98 citada pelo autuante na peça inicial.

Em sua defesa, o autuado apontou existência de erro material no lançamento relacionado ao exercício de 2015, tendo em vista que, apesar do levantamento abranger o período de 01/01/2015 a 31/12/2015, o autuante consignou, equivocadamente, como sendo data de ocorrência 31/01/2015 e data de vencimento 09/02/2015.

É evidente que se trata de um erro totalmente sanável nesta fase processual, e que portanto, não é motivo para se anular o lançamento relacionado a este exercício, conforme requereu o autuado. Desta maneira, retifico a data da ocorrência do exercício de 2015 para 31/12/2015, e data de vencimento para 09/01/2016, afastando assim a nulidade que foi suscitada pelo autuado.

Ao adentrar ao mérito do lançamento, vejo que o autuado também arguiu a existência de vícios materiais no lançamento sob o argumento de que este se encontra pautado numa presunção de que houve omissão de registro de entradas e de saídas de mercadorias, vez que não existem diferenças capazes de sustentar o lançamento fiscal.

Para sustentar seu argumento, alegou para todos os períodos autuados, que o movimento cíclico de seu estoque denota o equívoco do autuante em suas conclusões, apontando que tal equívoco fica afastado ao considerar que mercadorias tiveram a entrada física, por exemplo, no ano calendário de 2013, porém o registro fiscal só ocorreu no exercício seguinte, ou seja, 2014. Isto, segundo o autuado, ocorreu em todos os exercícios.

Ora, não vejo neste argumento justificativa para elidir o lançamento. Isto porque, conforme já alinhavado linhas acima, o levantamento quantitativo de estoque é efetuado com base nos elementos constantes do livro Registro de Inventário de Mercadorias, escriturado pelo autuado no final de cada exercício, oportunidade em que efetuou a contagem física das mercadorias existentes em seu estabelecimento e, em seguida as escriturou. Foram consideradas também nos levantamentos todas as entradas de mercadorias registradas no período através de notas fiscais e, por igual em relação às saídas. Portanto, o argumento alusivo ao dito movimento cíclico de mercadorias não se sustenta, e não há qualquer previsão legal nesse sentido.

Não se deve olvidar que se ocorreu a entrada física em um determinado exercício, conforme alegado pela defesa, essa entrada deveria ter ocorrido com base no documento fiscal que acompanhou a mercadoria, e não efetuar a contagem física dessa mercadoria, registrá-la no estoque inventariado, e só no exercício seguinte

consignar o registro da nota fiscal no livro Registro de Entradas. Não vejo justificativa consistente no argumento defensivo, o qual não serve para desconstituir o lançamento.

Tendo em vista que o autuado não apontou objetivamente qualquer equívoco de fato cometido pelo autuante, no tocante ao levantamento do estoque, quer em relação às quantidades apuradas de entradas e de saídas escrituradas, os estoques iniciais registrados, código da mercadoria, cálculo do preço unitário médio, etc., considero desnecessária a realização de diligência ou perícia fiscal conforme requerido pelo autuado, vez que se encontram nos autos todos os elementos suficientes para a formação do meu convencimento, razão pela qual, com base no Art. 147, incisos I e II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA, ficam indeferidas tais solicitações.

Quanto à multa aplicada no percentual de 100%, é a legalmente prevista pelo Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, ao invés do percentual de 70% mencionado pela defesa, tendo em vista que o referido inciso foi alterado pela Lei nº 11.899/2010, de 30/03/2010, portanto, fica mantida, até porque se trata de descumprimento de obrigação principal, e foge da alçada das Juntas de Julgamento sua redução.

No tocante ao argumento defensivo de efeito confiscatório da multa aplicada, registro que não compete aos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, consoante estabelece o Art. 167, inciso I do RPAF/BA.

Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, devendo, contudo, serem retificadas as datas de ocorrência e de vencimento para o fato gerador ocorrido em relação ao exercício de 2015, na forma já consignada no presente voto.

Intimado, o Sujeito Passivo ofereceu Recurso Voluntário (fls. 932 a 951, guarnecido por documentos e mídia de fls. 952 a 1.004-A), em sede do qual deduziu os seguintes argumentos, em parte reiterativos da Defesa:

- a) nulidade do procedimento administrativo por abuso na utilização de presunções, afirmando que “uma presunção que não está fundamentada em fatos concretos é ato de repúdio em matéria tributária, por decorrer de mero ‘achismo’, sem que se haja provado [...] a ocorrência da situação fática ensejadora do fato tributário exigido”;
- b) cancelamento do direito de defesa da recorrente ao se negar a realização de diligência, com vício de nulidade do acórdão recorrido;
- c) improcedência do Auto de Infração, reiterando as objeções analiticamente formuladas na Defesa;
- d) caráter confiscatório da multa aplicada, com referência a decisões de tribunais superiores.

Em sessão realizada em 31/01/2020 (fl. 1.012), esta 2^a CJF deliberou por converter o feito em diligência para que a Fiscalização refizesse a auditoria de estoques consoante a atual redação da Portaria nº 445, de 10/08/1998, observando, se for o caso, os percentuais de tolerância à perda, roubo ou extravio ali previstos, intimando-se o Recorrente a se manifestar.

Às fls. 1.015 (com demonstrativos sintéticos de fls. 1.016 a 1.021 e mídia à fl. 1.022) a Fiscalização afirmou que utilizando o mesmo banco de dados que originou o Auto de Infração, refez o demonstrativo não tendo encontrado “qualquer tipo de benefício [sic] ao sujeito passivo”.

Em Manifestação (fls. 1.025 a 1.039 bis – a numeração está equivocada -, guarnecida por documentos e mídia de fls. 1.040 a 1.133), a Recorrente rechaça a diligência e aponta equívocos no levantamento, concluído por postular “nova auditoria” com base no princípio da busca da verdade material, ou de perícia como alternativa, ratificando as razões recursais e postulando, subsidiariamente, “que seja exigida apenas a multa prevista no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, por suposto descumprimento de obrigação acessória”.

Em sessão realizada em 01/12/2021 (fls. 1.136 a 1.037), esta 2^a CJF deliberou por converter o feito em nova diligência para a Fiscalização, sob as seguintes considerações, franqueando subsequentemente ao Recorrente, oportunidade para se manifestar:

Instada por esta Câmara (fl. 1012), a INFRAZ DE ORIGEM apresentou “Diligência” de fls. 1015 a 1021 (mídia à fl. 1022), a fim de proceder aos ajustes do levantamento em razão das alterações por que passou a Portaria nº 445, de 10/08/1998 (DOE de 11/08/1998) entre 2019 e 2020.

Todavia, constatou-se que o novo demonstrativo elevou valores originalmente lançados, sem apresentar esclarecimentos, o que em tese é incompatível com o ajuste das omissões por aplicação de percentuais de tolerância a perdas, roubos ou extravios.

Assim, considerando tratar-se de legislação de aferição indireta da ocorrência do fato gerador e quantificação da matéria tributável, em sessão de 01/12/2021 esta 2ª CJF deliberou por converter o presente feito em nova diligência à INFRAZ DE ORIGEM, a fim de que:

a) reelabore os demonstrativos, atendendo ao disposto na Portaria nº 445/98 em sua atual redação, especialmente ao que dispõe o art. 3º:

Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de "x" quilos, caixas com "x" unidades, metros, litros, etc.;

III - nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indiquem tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, pode-se fazer o agrupamento como sendo um só item.

§ 1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;

II - 1,92%, no comércio varejista de perfumaria;

III - 1,80%, no comércio varejista de artigos esportivos;

IV - 1,18%, no comércio varejista de moda;

V - 1,09%, no comércio varejista de drogarias;

VI - 1,02%, no comércio varejista de material de construção;

VII - 0,99%, no comércio de atacarejo;

VIII - 0,91%, no comércio varejista de livrarias e papelarias;

IX - 0,70%, no comércio varejista de calçados;

X - 0,62%, no comércio varejista de lojas de departamento;

XI - 0,46%, no comércio varejista de eletrodomésticos e móveis;

XII - 1,38%, outras atividades de comércio varejista, exceto comércio varejista de combustíveis.

§ 2º Para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § 1º deste artigo, deverá ser adotado o arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977.

§ 3º Para os efeitos de que trata o § 1º, também deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte, no período fiscalizado, em decorrência de perda, furto ou extravio.

b) explique as razões de majorações nos demonstrativos, bem assim se manifeste expressa e analiticamente acerca das alegações apresentadas pela Recorrente em sua manifestação de fls. 1.026 a 1.131.

Em novo Relatório de Diligência (fls. 1.142 e 1.143, guarnecido de documentos e mídia de fls. 1.144 a 1.344), o Autuante declara que, aplicando os percentuais de tolerância a perdas, furtos e extravios da legislação aos exercícios de 2014 e 2015 (quando foi constatada omissão de saída), incabível para o exercício de 2013 (quando foi constatada omissão de entrada), foi constatada modificações do lançamento: no exercício de 2014, de R\$ 39.815,17 para R\$ 32.961,64; e no exercício de 2015 de R\$ 36.813,93 para R\$ 30.581,05.

Instado a se manifestar, o Recorrente ofereceu razões acostadas às fls. 1.337 a 1.342 (secundada por documentos às fls. 1.343 a 1.352), nas quais insiste em pugnar pela verdade material, afirmando ter evidenciado as falhas na sua própria escrituração que acarretaram a percepção de omissões de saída ou de entrada a partir do seu livro de registro de inventário, mas que não implicaram operações não submetidas à tributação, não havendo impacto econômico contra o Fisco. Criticou o cálculo do preço médio, e criticou a ausência de manifestação analítica do Autuante sobre suas razões recursais.

Nova Informação Fiscal (fls. 1.356 e 1.357, mais demonstrativos e mídia de fls. 1.358 a 1.396) acolhe parcialmente o pleito da Recorrente em relação ao preço médio das mercadorias, e reduz os

lançamentos no exercício de 2014 para R\$ 30.554,34, e no exercício de 2015 para R\$ 30.095,34.

O Recorrente, por sua vez, em peça de fls. 1.400 a 1.418 torna a criticar a manutenção de vícios anteriores e ofensa à busca material; rejeita haver praticado operações tributáveis não submetidas à tributação; critica o fato de que “*partindo dos mesmos documentos a INFAZ de origem chegou a 3 cálculos de ICMS devido diferentes*”, evidenciando completa imprecisão da auditoria de estoques; reitera a impugnação especificada dos quantitativos; e conclui requerendo “nova auditoria”, “nova diligência fiscal”, “prova pericial”, reitera argumentos recursais e pleiteia, subsidiariamente, a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Uma vez lançada a ciência do Autuante e promoção de remessa dos autos para julgamento (fl. 1.421), os autos me foram encaminhados e solicitei sua inclusão em pauta. Oportunidade se fez presente, o Dr. Ruy Figueiredo de Almeida Barros que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), atendendo, aos demais requisitos formais para a sua interposição. Sou pelo seu conhecimento.

Descabe perícia fiscal, se a providência não demanda vistoria ou exame de caráter técnico e especializado diverso daqueles que julgadores e auditores fiscais diligentes manejam (inteligência do art. 150, inciso II, c/c art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/99), sendo certo que o procedimento empreendido, de Auditoria de Estoques, é da especialidade de ambas as categorias envolvidas (julgadores e auditores fiscais diligentes).

Relembre-se que o Recurso Voluntário versa apenas sobre aqueles instrumentos de aferição indireta de omissão, por parte do sujeito passivo, de recolher ICMS. A técnica de aferição indireta utilizada é aquela do levantamento quantitativo de estoque por exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

A técnica, consolidada em norma emanada pelo Sr. Secretário de Estado da Fazenda (Portaria nº 445/98) consiste em examinar os registros contábeis do Sujeito Passivo, apropriados em Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), das entradas e das saídas de mercadorias, conforme declaradas pelo Sujeito Passivo. Assim, examinam-se o estoque inicial (no final do exercício anterior, 2012, 2013 e 2014), o estoque final (dos exercícios a serem auditados, 2013, 2014 e 2015), comparando-se com o que o Sujeito Passivo declara em seus registros de Inventário, e suas operações de entrada e de saída de mercadorias por si escrituradas.

Parece, como se costuma dizer neste Conselho, que se trata de uma “operação matemática”, e de fato o será se os parâmetros da escrita fiscal/contábil e da auditoria forem os mesmos. Quando mercadorias de um comerciante estão ausentes no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) que essas mercadorias foram vendidas sem que tais vendas tenham sido registradas. Quando mercadorias de um comerciante estão sobrando no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) que foram adquiridas sem o devido registro. Presume-se a omissão de saídas ou de entradas, e presume-se que o fato jurídico tributário do ICMS ocorreu, e, por caracterizar uma infração grave (o Sujeito Passivo teria sido colhido, de modo indireto, a esconder a realização do fato gerador do tributo), aplica-se uma penalidade pecuniária elevada.

O que se nota, entretanto, é que usualmente há equívocos de escrituração contábil que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando (ou sobrando) no estoque. 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, aí a legislação presume que operações foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes,

fazendo incidir o ICMS.

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito. Convém destacar, ainda, que se o sujeito não escritura adequadamente as suas perdas, por exemplo, e se não for autuado, poderá estar causando prejuízo ao erário ao não escriturar o estorno do crédito fiscal correspondente (já que as mercadorias sobre a qual não incidirá ICMS, por princípio, também não devem gerar crédito fiscal ao estabelecimento).

Assim, percebe-se a 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.

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).

No caso em tela, o Recorrente desde sempre admite que descumpriu a legislação contábil e empresarial, pois busca fundamentar as divergências entre “registro de inventário” e “registro de operações tributáveis” sob o fundamento de que *“a movimentação de estoque é um movimento cíclico e que na prática, os contribuintes escrituram fiscalmente o documento em momento diferente da entrada física, devido aos curtos prazos de fechamento dos períodos”*. Em resumo, como bem posto no acórdão recorrido:

...o levantamento quantitativo de estoque é efetuado com base nos elementos constantes do livro Registro de Inventário de Mercadorias, escriturado pelo autuado no final de cada exercício, oportunidade em que efetuou a contagem física das mercadorias existentes em seu estabelecimento e, em seguida as escriturou. Foram consideradas também nos levantamentos todas as entradas de mercadorias registradas no período através de notas fiscais e, por igual em relação às saídas. Portanto, o argumento alusivo ao dito movimento cíclico de mercadorias não se sustenta, e não há qualquer previsão legal nesse sentido.

Divirjo, contudo, do resultado a que chega o órgão de piso, como a crer que o levantamento fiscal gera uma presunção *juris et de jure* de ocorrência de operação relativa à circulação de mercadoria não escriturada (omissão de saída). Mais ainda: não se pode assumir como uma *fiction jurídica* sem lei em matéria tributária aquela presunção a que se reporta o inciso II, do art. 7º da Portaria nº 445/98, no que concerne à “omissão de entrada” (Infração 2).

Quero com isso significar que a falha da devida escrituração ao longo de um exercício não pode se transmutar em fato gerador de um imposto, pois nem é isso que diz a Lei baiana (o art. 4º da Lei nº 7.014/96 trata do momento – critério temporal –, e não do núcleo da hipótese tributária – critério material, disposto no art. 2º), e nem é o que se pode assumir a partir do princípio constitucional da legalidade tributária, muito menos do comando basilar de que tributo é *cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada* (art. 3º do CTN).

Portanto, se o Sujeito Passivo apresenta elementos para que se relativizem presunções e ilações advindas de suas falhas em verter eventos do mundo da vida em fatos jurídico econômico-fiscais, é dever da fiscalização (e também de quem revisa a atividade fiscalizatória) pôr a teste suas hipóteses – cuida-se do dever de investigação, corolário do princípio da busca pela verdade material, e aplicação do que dispõe o art. 142 do RPAF/99: *“A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”*.

No caso dos autos, repito, a hipótese de equívoco da escrituração foi posta desde a Defesa. A Fiscalização recusou-se a examiná-la, desde a Informação Fiscal (contraponto da Defesa), e ainda nas Informações Fiscais que foram provocadas por esta Câmara. Chega-se ao disparate de ter de provocar duas vezes a Fiscalização para tratar de um dado objetivo – os ajustes decorrentes das alterações na Portaria nº 445/98 –, seguindo silente o diligente em relação à admoestação desta

Câmara: “se manifeste expressa e analiticamente acerca das alegações apresentadas pela Recorrente em sua manifestação de fls. 1.026 a 1.131”.

Repete-se: o “procedimento matemático” do levantamento quantitativo de estoques é, na verdade, problemático! Trata-se de uma aferição indireta que desconsidera a presunção de veracidade da escrita do contribuinte. É dizer: sem uma auditoria hígida, exata, perfeita, como se pode desconsiderar o que, mesmo com equívocos sanáveis, foi empreendido pelo sujeito passivo?

Não me parece, Senhor Presidente, nobres Pares, que discrepâncias encontradiças nos autos, em um meio indireto de apuração do crédito tributário, seja condizente com uma atividade administrativa plenamente vinculada, como deve ser (é de sabença primária) a atividade de cobrança de tributos.

Dito isto, creio que as premissas para a autuação se encontram parcialmente refutadas, já que não há devida higidez e consistência na Auditoria de Estoques, em todos os exercícios espelhados no Auto de Infração em exame.

Todavia, também é incontestável que houve equívocos por parte do Sujeito Passivo claramente caracterizados como descumprimento (ou cumprimento insatisfatório) de obrigação tributária acessória, já que os parâmetros de registro de entradas e saídas de mercadorias estão em dissonância com o seu registro de inventário, gerando informações econômico-tributárias inconsistentes. Cuida-se de equívoco grave, que dificulta a fiscalização, e deve ser penalizado (como, de fato, é).

Assim, valho-me do disposto no art. 157 do RPAF/99 para, reconhecendo a insubsistência da Infração, mas constatando o cometimento de outra Infração por descumprimento de obrigação acessória – o que foi mesmo admitido pelo próprio Recorrente –, aplicar a penalidade correspondente a cada exercício objeto de fiscalização (Infração 01, ocorrências em 31/12/2014 e 31/12/2015; Infração 02, ocorrência em 31/12/2013).

Em conclusão, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, no sentido de desconstituir a cobrança de imposto (para ambas as infrações), e aplicar ao Sujeito Passivo a multa prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “e”, item 1.1 da Lei nº 7.014/96, ou seja, de R\$ 1.380,00, a cada período fiscalizado – 2013, 2014 e 2015.

VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para divergir do ilustre Relator quanto à desconstituição da cobrança do imposto e aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, pois entendo equivocados os argumentos expostos no seu voto, especialmente quanto diz ser “*incontestável que houve equívocos por parte do Sujeito Passivo claramente caracterizados como descumprimento (ou cumprimento insatisfatório) de obrigação tributária acessória*”.

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*” inexistem qualquer presunção, caso da Infração 01, 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, consequentemente, 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 abuso de utilização de presunções, 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 de que trata a Infração 01 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.

Há, entretanto, uma presunção imposta por via legal na Infração 02, prevista no Art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, a qual decorre de que a tributação não ocorre nas entradas de mercadorias, mas a exigência do pagamento do imposto é embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme dispõem os Arts. 6º e 7º da Portaria nº 445/98.

Ressalto que a análise dos pedidos de diligência e perícia compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, podendo os mesmos serem denegados nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, entre outros motivos, quando os julgadores entenderem que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação ou as provas pretendidas são desnecessárias em vista de outras provas produzidas, não cabendo a nulidade da Decisão em caso de indeferimento do pedido.

No caso em tela, o Autuado não apresentou nenhuma prova de que a sua escrituração fiscal estava equivocada, apenas efetuou alegações desta ocorrência, não tendo o julgador elementos para

deferir o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, “b” do RPAF/99, ou de acatar tais argumentos, nos termos dos Arts. 140 a 143 do já citado RPAF/99.

Portanto, afasto as nulidades suscitadas quanto ao Auto de Infração e ao Acórdão recorrido.

No mérito, o Autuado não trouxe nenhum argumento para elidir o lançamento, mas esta 2^a CJF, de ofício, solicitou a adequação do levantamento às novas disposições do Art. 3º da Portaria nº 445/98, observando os percentuais de tolerância à perda, roubo ou extravio ali previstos, o que reduziu o valor da Infração 01.

Saliento que não se aplica percentuais de perda, roubo ou extravio quando há omissão de entradas, hipótese da Infração 02, pois somente iria agravar a Infração, o que remeteria à impossibilidade de *reformatio in pejus*, pelo que a mantenho como subsistente

Instado a se manifestar, o Autuado criticou a forma de cálculo do preço médio, tendo o Autuante refeito o demonstrativo, o que reduziu ainda mais os valores exigidos na Infração 01, para R\$ 30.554,34 e R\$ 30.095,34, respectivamente, nos exercícios de 2014 e 2015, valores que reputo corretos, importando na subsistência parcial da Infração 01.

Destaco que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que as multas aplicadas estão previstas no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 85.126,76, conforme demonstrado abaixo:

Infração	Data Ocorrência	Auto de Infração	4 ^a JJF	2 ^a CJF	Resultado
Infração 01	31/12/2014	39.815,17	39.815,17	30.554,34	Procedente em Parte
	31/12/2015	36.813,93	36.813,93	30.095,34	
Valor Total da Infração		76.629,10	76.629,10	60.649,68	
Infração 02	31/12/2013	24.477,08	24.477,08	24.477,08	Procedente
Valor Total do Auto de Infração		101.106,18	101.106,18	85.126,76	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206908.0002/17-8, lavrado contra **CIA. HERING**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 85.126,76**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Fernando Antonio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Henrique Silva de Oliveira e Camila Magnavita da Fonseca Camargo.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDE SILVA - VOTO VENCEDOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS