

**PROCESSO** - A. I. N° 279733.0010/22-9  
**RECORRENTE** - A R PINA DOS SANTOS DELEZOTT LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0169-03/23-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFACZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12.09.2024

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0200-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS; **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Cabe ao contribuinte desconstituir a presunção legal das informações lançadas na sua escrituração fiscal digital, não cabendo a simples alegação de inexistência de irregularidades, na forma do art. 143 do RPAF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVADO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n° 0169-03/23-VD proferido pela 3<sup>a</sup> JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 27/06/2022 no valor histórico de R\$ 155.863,98, abordando as seguintes infrações:

**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 em exercícios fechados (2018 e 2019). Valor do débito: R\$ 83.432,35. Multa de 100%.*

**Infração 02 – 004.005.008** – *Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2018 e 2019). Valor do débito: R\$ 49.611,63. Multa de 100%.*

**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 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 documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2018 e 2019). Valor do débito: R\$ 22.820,00. Multa de 60%.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

**VOTO**

O Defendente alegou que não foi comprovada a ocorrência do ingresso ou saída de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal e sem registro nos livros fiscais. A Fiscalização não apresenta prova do ingresso ou saída de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas registros incertos, em desacordo com o que estabelece a legislação específica.

Em relação às infrações 02 e 03, afirmou que a autoridade não apresenta prova que as sustente, pois, ao cobrar imposto por presunção não restou comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar tal presunção, contaminando todo o processo com vício insanável, ao levar a autuação para o terreno da insegurança quanto ao valor a ser cobrado, caracterizando a hipótese de nulidade contemplada na alínea “a”, do inciso IV do art. 18 do RPAF-BA/99

Quanto à infração 01, disse que o lançamento decorre de presunção da ocorrência efetiva das Infrações 02 e 03, nos termos do art. 4º da Lei estadual de n° 7.014/96, devendo ser, de igual modo, considerada nula ante o

vício insanável constatado.

O Autuante informou que conforme descrito nos textos das infrações 01, 02 e 03, nem aparece a expressão “presunção” da qual, teria se baseado para lavrar o auto de infração. Disse que foram enviados ao Autuado todos os levantamentos, conforme descrito nas páginas 13 a 15; o contribuinte teve acesso aos levantamentos, após a lavratura do auto de infração, e também teve acesso a todos os arquivos e documentos que deram origem ao presente lançamento. Assim, não há que se falar em violação à ampla defesa.

Observo que se fosse constatado que houve omissão de entradas de mercadorias tributáveis, neste caso, a exigência do pagamento do imposto seria 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 prevê § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, cabendo ao contribuinte exibir provas de que não cometeu a infração.

Entretanto, no presente Auto de Infração o imposto não foi exigido por presunção, considerando que foi apurada a falta de recolhimento do ICMS decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2018 e 2019).

Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas, o que se verifica na Infração 01.

Observo que a autuação fiscal está conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos, a sua fundamentação diz respeito ao direito e aos fatos. Quanto aos fatos, estes foram descritos de forma comprehensível, estando caracterizada a irregularidade apurada; foram elaborados demonstrativos, constando nos autos comprovação (DT-e fl. 14) que foram fornecidas ao Autuado as cópias dos mencionados demonstrativos.

O Fisco comprovou a materialidade do fato apurado e não o fez sob presunção, pois elaborou os demonstrativos, aplicando roteiro de fiscalização que estabelece metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária. Na realização dos procedimentos fiscais, foram relacionados os documentos fiscais, nota a nota, indicado seus números e datas de emissão e a descrição das mercadorias.

Verifico que o levantamento fiscal efetuado indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências, ou seja, trata-se de mercadorias distintas e, portanto, contabilizadas separadamente. A descrição das mercadorias está completa, e se todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros, e a prova disso é que tanto os arquivos que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, quanto o livro Registro de Inventário as mercadorias se distinguem, sendo desnecessário juntar outras provas aos autos ou cópias de livros e documentos fiscais, como entendeu o Defendente.

O levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista e o levantamento fiscal constitui prova suficiente das irregularidades apuradas.

Não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defensor tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação. Assim, concluo que não deve ser decretada nulidade do Auto de Infração, o autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação, ficando rejeitada a preliminar de nulidade suscitada nas razões de defesa.

Quanto ao mérito, as infrações 01 a 03 serão analisadas conjuntamente, considerando que a caracterização das irregularidades apontadas foi efetuada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados.

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 em exercícios fechados (2018 e 2019).

**Infração 02 – 004.005.008:** Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2018 e 2019).

**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 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 documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2018 e 2019).

Nas razões de defesa não foi apresentado qualquer argumento para contrapor os dados numéricos do levantamento fiscal, tendo sido alegado pelo Defendente que o lançamento foi feito sem que a autoridade apresentasse quaisquer provas que as sustente, constituindo em um ato administrativo baseado em presunções e sem qualquer lastro probatório. Disse que juntou a estes autos os documentos pertinentes à resolução da lide. Juntou relação e cópias de notas fiscais para elidir a exigência fiscal.

O Contribuinte tem a responsabilidade sobre a escrituração fiscal, que deve espelhar com fidedignidade os documentos fiscais e qualquer inconsistência, equívoco ou divergência, apurado quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao autuado indicar objetivamente, apontando, se for o caso, documentos fiscais não considerados ou quantidades computadas incorretamente, apresentando a escrituração e correspondente documentação fiscal, o que não ocorreu no caso em exame.

Vale destacar a evolução tecnológica, inclusive em relação ao controle das operações realizadas por contribuintes, por isso, em determinadas auditorias, a exemplo de levantamento quantitativo de estoques, não há necessidade realizar a auditoria com exame físico em documentos e livros fiscais. No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados demonstrativos analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários e um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

Como já mencionado, para desconstituir o lançamento efetuado por meio de levantamento quantitativo de estoques apurando omissão de saídas de mercadorias tributáveis, somente ao a juntada ao PAF de cópias de notas fiscais não é suficiente, sendo necessário que o Contribuinte aponte objetivamente as notas fiscais não consideradas ou computadas em quantidades divergentes do documento fiscal ou do Registro de Inventário.

No caso em exame, o defensor não apresentou qualquer questionamento específico quanto ao cálculo dos valores apurados pelo Autuante e os elementos apresentados (cópias de notas fiscais) são insuficientes para comprovar o recolhimento do imposto apurado no levantamento fiscal.

Acato as informações apresentadas pelo autuante e concluo pela subsistência do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- a) Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas (Infração 01).
- b) Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 02), conforme art. 10, inciso I, alínea "a", Portaria 445/98 c/c art. 6º, IV da Lei 7.014/96.
- c) É devido também, o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo I do RICMS-BA/2012, relativamente às mercadorias sujeitas a substituição tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 03), conforme art. 10, inciso I, alínea "b" da Portaria 445/98.

O Defendente alegou, ainda, o caráter confiscatório da multa aplicada. Afirmou que as multas aqui vergastadas são confiscatórias, uma vez que nega ao contribuinte qualquer vínculo proporcional entre a gravidade do fato que busca sancionar. A punição é manifestamente confiscatória, desproporcional, abusiva do direito de tributar e sancionar, quedando-se lesiva do direito à propriedade e à livre iniciativa

Observo que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas, essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de

*redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente argui a nulidade da autuação afirmando que em momento algum foi comprovado o ingresso ou saída de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal e sem registro nos livros fiscais, sendo necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de prova da sua efetiva ocorrência, o que não foi observado pela fiscalização, que se valeu apenas de registros incertos, em desacordo com a legislação.

Afirma ainda que seu direito constitucional à ampla defesa e contraditório está sendo violado pela autuação, por sustentar suposta entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, sem que a autoridade apresentasse qualquer prova capaz de sustentar a acusação.

Conclui pedindo o provimento do recurso para declarar nulo o Auto de Infração.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 30/03/2023 e adiado para 02/08/2024.

## VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitar-las de ofício, passo ao exame do mérito.

Conforme relatado, o recurso se limita a arguir a nulidade do procedimento fiscalizatório, sustentando que a acusação fiscal não se encontra acompanhada das provas necessárias, violando ainda os seus direitos à ampla defesa e contraditório.

Sem razão.

Trata-se de lançamento derivado de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, **efetivado com base nos livros fiscais da recorrente**, considerando que esta rotina de auditoria utiliza as informações da sua EFD.

Como se sabe, a Escrituração Fiscal Digital é uma das partes do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), por meio do qual ocorre a recepção, validação, armazenamento e autenticação dos livros e documentos integrantes da escrituração contábil e fiscal dos contribuintes (arts. 10 e 11 da Medida Provisória 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021), gozando de *presunção legal* de veracidade, nos termos do art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 c.c. arts. 219 e 1.177 do Código Civil.

Logo, é válido o lançamento efetivado com base nas informações prestadas por meio do SPED pelos próprios contribuintes, sem que se possa falar em “lançamento por presunção”, na forma comumente compreendida, já que, neste caso, trata-se de hipótese de *presunção legal* que recai sobre as declarações do próprio contribuinte e que, portanto, demanda atividade probatória própria – e que compete ao sujeito passivo – para sua desconstituição.

Afinal, se há algum erro nas informações prestadas espontaneamente pela recorrente, é dela o ônus de comprovar as eventuais inconsistências que inseriu por conta própria nos seus livros fiscais e/ou promover as retificações devidas na forma e nos prazos previstos na legislação. Neste aspecto, não cabe a simples alegação de inexistência de irregularidades, conforme art. 143 do RPAF/BA. Cabia à recorrente esclarecer o suposto equívoco, o que não aconteceu no presente caso.

Diante do exposto NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279733.0010/22-9, lavrado contra **A R PINA DOS SANTOS DELEZOTT LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 155.863,98**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 22.820,00 e 100% sobre R\$ 133.043,98, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS