

PROCESSO	- A. I. N° 206948.0004/16-0
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- TERWAL MÁQUINAS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0194-01/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFAS VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 16.09.2024

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0204-11/24-VD

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** DIFERENÇAS DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA – ENTRADAS; **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS; **c)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO; **d)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Auditor Fiscal estranho ao feito cumpriu diligência, revisou o levantamento considerando as provas apresentadas, o que resultou na redução da exigência fiscal. Após manifestação da Recorrente foram procedidos ajustes por Fiscal estranho ao feito face a novos elementos apresentados, restando ao final as infrações 01, 02, 03 e 04 parcialmente procedentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Recurso de Ofício foi interposto em razão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão JJF nº 0194-01/23-VD, ter julgado Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 18/04/2016, para reclamar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 98.314,87, em decorrência de cinco infrações, descritas a seguir:

**Infração 01 – 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 entrada - 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 em 2013 e 31/12/2015;*

**Infração 02 – 04.05.02:** *Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2014, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis;*

**Infração 03 - 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 das mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2014;*

**Infração 04 - 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 do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2014;*

**Infração 05 - 01.02.05:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de fevereiro, março e abril de 2013.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide em 21/11/2023, conforme acórdão, fls. 679 a 694, quando e decidiu pela procedência parcial do lançamento, em decisão unânime.

O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

**VOTO:**

*Versa o Auto de Infração em exame sobre cinco infrações a legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo que as infrações 01, 02, 03 e 04, referem-se a levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados, Auditoria de Estoque, e a infração 05, trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação.*

*Observo que o autuado reconheceu na íntegra a infração 05, tendo inclusive efetuado o pagamento do valor exigido e impugnou parcialmente as infrações 01, 02, 03 e 04, estas apuradas mediante Auditoria de Estoque.*

*Verifico que o lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com a legislação do ICMS, especialmente, no tocante ao aspecto formal, com as disposições do artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, inexistindo vício ou falha que o inquira de nulidade.*

*Inicialmente, devo consignar que os pedidos de realização de diligência formulado pelo impugnante restaram atendidos por esta Junta de Julgamento Fiscal na busca da verdade material, descabendo, neste momento, a realização de qualquer outra diligência para deslinde da autuação, pois desnecessária.*

*Cabível observar que antes mesmo do presente processo chegar ao CONSEF, após a Defesa inicial e Informação Fiscal prestada pelo autuante, várias foram as manifestações do autuado e informações fiscais do autuante, o que resultou na revisão do levantamento pelo próprio autuante, que acatou parcialmente alguns tópicos aduzidos pelo impugnante, e rechaçou a pretensão defensiva no tocante ao Registro de Inventário de 2014 e 2015 e da ficha Kardex.*

*Vale assinalar, também, que na sessão de julgamento realizada em 20/06/2022, após leitura do Relatório e sustentação oral por parte do autuado, esta JJF em face às alegações defensivas que remanesceram após o último pronunciamento do autuante, deliberou pela conversão do feito em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC/CONSEF), a fim de que Auditor Fiscal designado verificasse e analisasse junto ao autuado se era possível comprovar as alegações defensivas mediante a apresentação de elementos hábeis de prova, que não fosse a ficha Kardex.*

*Conforme o Parecer ASTEC Nº 0013/2020, o diligenciador observou que o Registro de Inventário é obrigatório para todas as empresas, e tem o objetivo de registrar todas as mercadorias em estoque quando do levantamento do balanço da empresa, devendo, nele, ser arrolados, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, existentes no estabelecimento à época de balanço.*

*Quanto a esse registro feito pelo diligenciador, devo consignar que coaduno com o entendimento por ele esposado.*

*Na realidade, a pretensão do impugnante é de que seja refeito o levantamento quantitativo de estoques levado a efeito pelo autuante, referente às infrações 01, 02, 03 e 04, a partir da alteração dos dados constantes do Registro de Inventário de 2014 e 2015, a fim de que os estoques fiscalizados passem a coincidir com aqueles apontados nos documentos internos da empresa em que eram anotadas as posições de estoques.*

*Certamente que tal pretensão não pode prosperar, haja vista que os dados constantes dos registros oficiais devem ser levados em consideração, no momento em que o preposto fiscal realiza a Auditoria de Estoques.*

*Isto porque, caso permitida a alteração posterior dos dados constantes dos livros fiscais oficiais não haveria mais nenhum sentido em se realizar qualquer fiscalização/autuação, pois a qualquer tempo, poderia haver a adequação dos dados lançados e, consequentemente, evitar a existência de diferenças que demonstrem a ocorrência do fato gerador sem o pagamento do imposto.*

*Ressalte-se que não se está dizendo aqui que, no presente caso, o autuado incorreu em qualquer ilicitude decorrente de má-fé ou fraude, registre-se, o que também não foi dito pelo autuante na Informação Fiscal e contestações posteriores, conforme aduzido pelo impugnante.*

*Indubitavelmente, nesse sentido, é que o legislador estabeleceu a obrigatoriedade de escrituração do livro Registro de Inventário, cujos registros devem obedecer às normas expressas do RICMS/BA, relativamente à forma e aos prazos, objetivando a correta identificação das mercadorias que entram e saem do estabelecimento.*

Assim é que, nos termos do art. 225 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, vigente no período objeto da autuação, se observa a obrigatoriedade de escrituração do livro Registro de Inventário:

Art. 225. O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. S/Nº, de 15/12/70).

Observo que o autuante ao se manifestar sobre o pedido formulado pelo impugnante de reenvio do Registro de Inventário Retificador se posicionou contrariamente sob o fundamento de que, as regras estabelecidas para retificação da EFD estão no Ajuste SINIEF 2/2009, cláusula décima terceira, § 7º, inciso I, no sentido de que, não produzirá efeitos a retificação de EFD, de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal.

De fato, assiste razão ao autuante. O art. 247 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 estabelece que a Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

O § 2º do art. 251 do mesmo diploma regulamentar, estabelece que não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do Fisco.

Portanto, em conformidade com os dispositivos normativos acima referidos, cabia ao autuado escriturricular corretamente o seu livro Registro de Inventário, sendo certo que a existência de alegado erro provocado por técnico da empresa, deveria ter sido verificada antes do início da ação fiscal, a fim de afastar a apuração de qualquer irregularidade e, consequentemente, de autuação.

No tocante à ficha Kardex, apesar de no pedido de diligência já ter sido consignado que não fosse considerada a referida ficha, vale também registrar o entendimento externado pelo diligenciador da ASTEC/CONSEF, no sentido de que se trata de um instrumento de natureza meramente gerencial, de uso interno da empresa, não tendo validade jurídica perante o Fisco, razão pela qual não pode ser considerada.

O diligenciador da ASTEC/CONSEF trouxe como resultado da diligência a impossibilidade de comprovação das alegações defensivas, dizendo que este insistia em apresentar as fichas KARDEX para comprovar o alegado, que não tem nenhum valor perante o Fisco, não tendo sido apresentados documentos que comprovassem as argumentações defensivas, não foram elaborados novos demonstrativos e planilhas com ajustes.

Conforme relatado, esta Junta de Julgamento Fiscal considerando as alegações defensivas quanto ao resultado apresentado pelo diligenciador da ASTEC/CONSEF, converteu o feito em nova diligência, desta feita à INFRAZ/VAREJO, a fim de que Auditor Fiscal estranho ao feito – em face à aposentadoria do autuante – adotasse as providências solicitadas.

O Auditor Fiscal estranho ao feito cumpriu a diligência. Após intimar o autuado para prestar esclarecimentos, revisou o levantamento fiscal considerando os elementos comprobatórios apresentados pelo autuado, o que resultou na redução da exigência fiscal.

Apesar de ter sido reduzido o valor do débito, o autuado ao ser cientificado do resultado ainda se manifestou apontando itens do trabalho revisional que precisavam ser corrigidos, o que foi acolhido pelo diligenciador.

Ainda, mesmo com o acolhimento das alegações defensivas, o impugnante ao ser cientificado se manifestou em algumas oportunidades apontando a necessidade de correções e ajustes que foram acolhidas quando pertinentes pelo Auditor Fiscal estranho ao feito em face aos elementos apresentados, ficando ao final as infrações da seguinte forma:

**INFRAÇÃO 01:** 2013 – R\$ 3.087,01; e 2015 – R\$ 731,86;

**INFRAÇÃO 02:** 2014 - R\$ 6.991,76;

**INFRAÇÃO 03:** 2014 – R\$ 2.642,71;

**INFRAÇÃO 04:** 2014 – R\$ 792,81

Vale observar que, relativamente à infração 01, no exercício de 2013, o impugnante consignou que houve o acatamento da prova documental apresentada ficando alterada a Base de Cálculo para R\$ 22.086,09, que considerando a proporcionalidade de 89,84%, resulta em R\$ 19.842,14 gerando um imposto de R\$ 3.373,16.

Contudo, alegou que verificando o novo relatório consolidado das omissões de 2013, da planilha do diligenciador, notou a presença de itens que já haviam sido excluídos pelo autuante, conforme planilha de débitos que consta à fl. 522 dos autos, com cópia anexada, arquivo 05, no CD de fl. 05, apresentando listagem

das mercadorias que já não fazem parte da infração e precisam ser excluídas, o que reduzirá a nova Base de Cálculo para R\$ 20.212,45 com a redução de 89,84%, passará para R\$ 18.158,86 gerando ICMS no valor de R\$ 3.087,01. Disse que como já recolhera em 2016 o valor de R\$ 3.080,96, resta o valor de R\$ 6,05 a recolher.

Verifico que o Auditor Fiscal estranho ao feito diligenciador, cientificado da Manifestação do autuado, acolheu acertadamente a alegação defensiva e procedeu aos ajustes e correções, passando a infração 01, no exercício de 2013, para o valor de R\$ 3.087,01, portanto, conforme aduzido pelo impugnante.

Ainda no tocante à infração 01, vale observar que o impugnante registrou que no exercício de 2015, o diligenciador elaborou uma nova planilha de débitos, gerando um valor de ICMS de R\$ 731,86. Disse que como recolhera o valor parcial de R\$ 455,92, resta o valor de R\$ 275,00 a ser recolhido, conforme demonstrativo de débito que apresenta.

Quanto à infração 02, o impugnante consignou que o diligenciador considerou a nova prova documental apresentada e excluiu os demais itens que estavam com erro de saldo, resultando que o valor do débito ficou em R\$ 6.991,76, sendo que, como recolhera em 2016 o valor de R\$ 4.765,62, resta o valor de R\$ 2.226,14 a ser recolhido, conforme demonstrativo de débito que apresenta.

No respeitante à infração 03, observo que do valor originalmente apontado no Auto de Infração de R\$ 3.632,75, o próprio autuante na informação fiscal acolheu parte das alegações defensivas o que resultou no valor de ICMS apurado de R\$ 2.642,71. Como o autuado recolhera o valor de R\$ 2.604,41 remanesce o valor de R\$ 38,10 a ser recolhido, conforme apontado no demonstrativo de débito apresentado pelo autuado.

No que tange à infração 04, verifico que do valor originalmente apontado no Auto de Infração de R\$ 1.089,83, o próprio autuante na informação fiscal acolheu parte das alegações defensivas o que resultou no valor de ICMS apurado de R\$ 792,81. Como o autuado recolhera o valor de R\$ 781,39 remanesce o valor de R\$ 11,42 a ser recolhido, conforme apontado no demonstrativo de débito apresentado pelo autuado.

Diante do exposto, as infrações 01, 02, 03 e 04, são parcialmente procedentes e a infração 05 subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

INFRAÇÃO	VALOR LANÇADO (R\$)	VALOR JULGADO (R\$)	MULTA	RESULTADO
01	25.656,16	3.087,01	100%	PROCEDENTE EM PARTE
02	60.621,38	6.991,76	100%	PROCEDENTE EM PARTE
03	3.632,75	2.642,71	100%	PROCEDENTE EM PARTE
04	1.089,83	792,81	60%	PROCEDENTE EM PARTE
05	7.314,75	7.314,75	60%	RECONHECIDA
<b>TOTAL</b>	<b>98.314,87</b>	<b>20.829,04</b>		

Como a redução do crédito tributário, em valores atualizados, foi superior a R\$ 200.000,00, a 1<sup>a</sup> JJF interpôs Recurso de Ofício com fundamento no art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99.

## VOTO

A decisão da 1<sup>a</sup> JJF desonerou o sujeito passivo, reduzindo o crédito tributário inicialmente lançado de R\$ 98.314,87, para R\$ 20.829,04, em valores históricos, o que representa uma redução de R\$ 215.760,41 em valor atualizado (na data do julgamento), fato que justifica a remessa necessária do processo para reapreciação em segunda instância, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, as condutas infracionais da autuada foram descritas em cinco infrações, parte decorrentes de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado apurados entre 2013 e 2015, sendo exigido: (i) o ICMS não recolhido constatado pela existência de diferenças tanto de entradas como de saídas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, as entradas (2013 e 2015); (ii) o ICMS não recolhido constatado pela existência de diferenças tanto de entradas como de saídas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, as saídas (2014); (iii) o ICMS-ST não recolhido na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias sem nota fiscal (2014); (iv) o ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, não recolhido (2014); e (v) o ICMS decorrente do uso indevido de crédito fiscal referentes a aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (2013).

O sujeito passivo em sua defesa, admitiu como devida parte das infrações 01 a 04 e integralmente a infração 05, tendo em 17/06/2016 providenciado a quitação dos valores reconhecidos. Também

apresentou seus argumentos contestando os valores remanescentes das infrações de forma objetiva acompanhados das provas, fato que motivou a revisão quanto da informação fiscal, reduzindo os valores exigidos para R\$ 69.696,08, fl. 549.

Inconformado, o contribuinte manteve as contestações frente aos valores remanescentes, alegando que seus estoques poderiam ser conferidos através das fichas KARDEX, argumento não acatado pelo autuante por se tratar de documento de controle exclusivamente gerencial, sem valor para fins fiscais.

As manifestações da autuada, além de promoverem a redução dos valores das exações promovidas pelo próprio autuante, da análise do Relator da 1ª JJF resultou na realização de três diligências, uma delas dirigida a ASTEC/CONSEF que emitiu o Parecer ASTEC nº 013/2020, cuja revisão final das infrações coube a um Fiscal estranho ao feito, que após os procedimentos e verificações, reduziu o valor do lançamento para R\$ 20.829,04, do qual o contribuinte foi cientificado lhe oportunizado se manifestar, quando formalmente reconheceu como devidos os valores revisados.

Registro que a decisão da JJF afastou a arguição de nulidade e deferiu todos os pedidos de diligência requeridas ao longo do trâmite processual o que permitiu aperfeiçoar o lançamento e exigir do sujeito passivo o imposto efetivamente devido.

Considerando que o julgamento se encontra consubstanciado em argumentos e provas trazidos pelo sujeito passivo, revisado pelo autuante e por Fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC/CONSEF, com base nas provas trazidas aos autos e na legislação, não há nada que justifique alterar a decisão de piso.

Assim, atestando que a Decisão recorrida se encontra adequada e devidamente fundamentada na legislação e nas provas apensadas ao processo, não cabe qualquer reparo a decisão da 1ª JJF.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206948.0004/16-0, lavrado contra **TERWAL MÁQUINAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 20.829,04**, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 8.107,56 e de 100% sobre R\$ 12.721,48, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o pagamento efetuado.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS