

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 178891.0149/21-0
<b>RECORRENTE</b>	- DENTAL NORDESTE – NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF n° 0275-06/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / INFAS VAREJO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 26/11/2024

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0431-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. **a)** PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Exigência do imposto sobre diferença de maior expressão monetária; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigência do imposto do sujeito passivo na condição de solidário, por adquirir mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, constatado através de omissão de entrada apurada via auditoria de estoque; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Exigência do imposto em função do valor acrescido, relativo às mercadorias sujeitas a substituição tributária, nos termos do item anterior. Auditoria com base na EFD enviada pelo contribuinte e validada na SEFAZ, com valor jurídico. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada através do Acórdão n° 0275-06/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/12/2021 para exigir do estabelecimento do recorrente, Inscrição Estadual n° 055.687.630, o total do débito no valor histórico de R\$ 80.594,84, inerente a três acusações, a saber:

**Infração 01. 004.005.005.** *Falta de recolhimento do ICMS de R\$ 45.484,77, acrescido da multa de 100%, 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, no mesmo exercício de 2018.*

**Infração 02. 004.005.008.** *Falta de recolhimento do ICMS de R\$ 24.981,82, acrescida da multa de 100%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2018.*

**Infração 03. 004.005.009.** *Falta de recolhimento do ICMS de R\$ 10.128,25, acrescido da multa de 60%, 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 de terceiro mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária desacompanhadas de documento fiscal e, consequentemente, sem registro de entrada, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício de 2018.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes considerações:

## VOTO

[...]

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

*De acordo com a legislação acima posta e entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*E aqui é relevante se esclarecer mais uma vez, que os resultados apurados (valores) não se tratam de qualquer presunção, e sim, fatos concretos e demonstrados pelos dados que compõem o levantamento, extraídos unicamente dos registros fiscais informados pela empresa em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), esta já analisada linhas acima.*

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

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

*O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante, todos retirados da EFD do contribuinte, único responsável pela sua elaboração e transmissão dos dados ali contidos, na forma da legislação.*

*Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, registrando ter a empresa recebido os demonstrativos elaborados ao curso da autuação.*

*A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.*

*No caso em comento, a defesa tece algumas considerações, trazendo alegações que passo a analisar, com base nos documentos e elementos trazidos na impugnação, bem como na mídia de fl. 78.*

*Quanto aos produtos isentos, caberia a autuada, em atenção ao artigo 123 do RPAF/99, já transcrito linhas acima, explicitar quais seriam as mercadorias, bem como aquelas eventualmente sujeitas à substituição tributária, não se podendo acatar arguição genérica e imprecisa, como feita, tendo sido tal tese negada pelo autuante, ao afirmar peremptoriamente ter apenas exigido imposto sobre produtos tributados.*

*O mesmo argumento vale para a NCM indicada na defesa, a qual deveria indicar qual o produto a que se refere, esclarecendo que em se tratando de levantamento quantitativo por espécies de mercadorias, se adota como parâmetro o código atribuído pela empresa e a denominação dos produtos.*

*Quanto a eventual ausência de notas fiscais não arroladas na defesa, caberia a esta, indicar, de forma precisa, quais seriam, bem como comprovar os respectivos registros na EFD, que, como já visto, a elaboração e transmissão é de única e exclusiva responsabilidade da empresa autuada.*

*Acaso existam Notas Fiscais não lançadas na EFD, neste momento processual não é mais possível lançá-las, desde quando o crédito tributário já foi constituído, exatamente pelas omissões de entradas de mercadorias apuradas.*

*Por fim, em relação aos agrupamentos, esclareço que na forma da Portaria 445/98, inciso III, do artigo 3º:*

*“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”.*

*No caso, em se tratando de materiais médicos e odontológicos, caberia a autuada indicar aqueles que tenham a “similaridade das descrições”, uma vez que neste caso, não se pode fazer o agrupamento por “cor e tamanho”, diante das características dos produtos vendidos.*

*Quanto as “sobras de estoque” apontadas pela defesa na mídia de fl. 78, não se consegue vislumbrar a que título nem como foram apuradas, daí a sua imprestabilidade como meio de prova.*

*Para o argumento de não ter sido aplicada a disposição da Instrução Normativa 56/07, a simples leitura à fl. 25*

*do demonstrativo MEMÓRIA DE CÁLCULO DA PROPORCIONALIDADE elaborado pelo autuante, permite comprovar o descabimento da alegação defensiva posta, tendo sido, sim, considerada, respeitada e atendida tal norma complementar quando da constituição do crédito tributário, o percentual de 56,6654% dos valores apurados, correspondente as operações tributadas realizadas pelo contribuinte.*

*Já a argumentação de ser o artigo 10, inciso I, da Portaria 445/98 ilegal, tudo indica se tratar de entendimento do contribuinte, vez que não vieram aos autos qualquer decisão judicial em qualquer instância a tal respeito, estando o mesmo plenamente válido e com aplicabilidade plena.*

*Ou seja: os argumentos constantes na defesa apresentada não permitem confirmar as teses defensivas trazidas, o que enseja a aplicação dos artigos 142 (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) e 143 (A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal), ambos do RPAF/99, conduzindo o entendimento pela procedência da acusação formulada.*

*Assim, não posso acolher as decisões administrativas trazidas como paradigma pela defesa rejeitando os argumentos postos, e por consequência, entendendo pela manutenção do lançamento, tal como feito originalmente pelo autuante. Auto de Infração procedente.*

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, às fls. 119 a 131 dos autos, pelo qual renova o pedido de que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, como também salienta que a JJF não apreciou como deveria as alegações pertinentes aos arquivos magnéticos relativos aos produtos isentos, sujeitos a ST e agrupamento de produtos similares, eis que os demonstrativos possuem falhas por ter lastro em arquivos magnéticos inconsistentes, os quais não refletiam a real movimentação de mercadorias da autuada, notadamente no que se refere aos “estoque”.

Em seguida, a recorrente passa a alegar nulidade da Decisão recorrida, eis que a JJF não analisou a demonstração e os documentos apresentados pela defesa, notadamente as notas fiscais não computadas na equação “estoque inicial + entradas – estoque final”, que comprovariam a inexistência de “omissões”, tendo o relator mencionado que a autuada apensou “planilhas e demonstrativos”, que foram os mesmos elementos “examinados pelo autuante”, mas não fez a prestação jurisdicional devida, ou seja, não fez a própria análise dos elementos contidos nas demonstrações e documentos fiscais pertinentes. Assim, conforme jurisprudência dominante no CONSEF, cujas ementas transcreve, defende ser nula a Decisão.

Em outra vertente, a recorrente aduz ser inconsistentes os arquivos magnéticos utilizados na ação fiscal, pois, conforme abordado pela JJF, quando do início da ação fiscal a autuada foi instada a retificar a EFD dos meses de janeiro a dezembro de 2018, o que significa dizer que é verdadeira a alegação de que os referidos arquivos possuíam inconsistências. Diz que a JJF cita intimações, fls. 26 e 28, comprovando o fato. Assim, o apelante sustenta que, se os arquivos se encontravam inconsistentes e a autuada não atendeu as intimações para retificação, não poderia se adotar o roteiro de auditoria de estoques, pois já se sabia que os resultados seriam impactados pelas inconsistências identificadas. Salienta que a Lei nº 7.014/96, nesses casos, no art. 42, inciso XIII-A, alínea “j”, determina a aplicação de penalidades formais, o qual transcreve, assim como julgados do CONSEF sobre o uso de dados inconsistentes (Acórdãos: CJF nº 0388-12/08 e JJF nº 0177-04/18).

Alega a apelante que - conforme demonstrativos, arquivos e recibos de transmissão, em anexo – todas as inconsistências existentes na EFD da autuada foram sanadas, relativamente aos exercícios de 2017 a 2019. Diz que os dados reais, baseados nos documentos fiscais de entradas e saídas, podem ser utilizados para uma completa revisão da apuração, o que requer, pois, não prevalecendo a hipótese de omissão de entradas ou saídas, pode o julgador aplicar o art. 42, XIII-A, ‘j’ da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 157 do RPAF, o que igualmente requer.

Outro ponto que a recorrente se insurge diz respeito à solicitação feita pela defesa, de revisão da apuração, para aplicação dos percentuais de perdas, roubos ou extravios previstos no art. 3º, §§ 1º, 2º e 3º da Portaria nº 001/2020, tendo em vista que a JJF entendeu que a norma não se aplicaria a “omissão de entradas”, limitando a aplicabilidade, sem base legal, a “omissão de saídas”, o que não concorda sob a justificativa de que, conforme destacou a própria JJF na sua fundamentação,

*“as infrações são decorrentes da aplicação de presunção de omissões contida no artigo 4º, § 4º, item 4 da Lei 7.014/96, e como tal, conforme descrito no enquadramento da infração 01”, ou seja, a apuração decorre sim de “omissão de saídas”, ainda que presumidas, em consonância com o art. 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/98, cuja condição é reforçada pela aplicação da Instrução Normativa nº 56/07, constatada pela JJF.*

Repisa a existência de notas fiscais não consideradas na auditoria, que comprovam operações efetivamente realizadas, do que diz que juntou demonstrativo indicando as referidas notas e cópias das mesmas, tendo o autuante na Informação Fiscal admitido que as notas citadas pela autuada não foram consideradas, pois não foram lançadas na EFD. Contudo, a JJF, afrontando a verdade material, disse que as notas não foram arroladas na defesa (o que não é verdade) e que as mesmas não foram escrituradas na EFD, pelo que não poderiam ser consideradas.

Assim, a autuada foi injustamente prejudicada, pois, como já abordado, no início da ação fiscal já se sabia que existiam inconsistências nos arquivos, inclusive por falta de lançamento de notas fiscais, pelo que a autuada defendeu a aplicação da multa prevista em lei.

Além disso, as notas foram sim indicadas na defesa, o fato foi reconhecido pelo autuante e a falta de registro na EFD não pode afastar a inserção das notas na determinação dos quantitativos, eis que refletem operações efetivamente realizadas, ou seja, revelam a verdade material, eis que, para fins da determinação das quantidades, é evidente que não se depende do registro da operação na EFD, inclusive porque para essa falha a lei prevê pena específica, do que, em anexo, mais uma vez diz listar os documentos fiscais não computados na autuação, ratificando o pedido de inserção dos mesmos, mediante revisão do lançamento, como também cita Decisões do CONSEF determinando a nulidade dos lançamentos (Acórdãos: CJF nº 0142-12/11 e JJF nº 0159-04/18), para concluir que deseja, ao menos, que sejam as notas fiscais computadas e não “lançadas”, como entendeu a JJF, pois refletem operações reais que impactam nas quantidades.

Aduz, ainda, a existência de erros nos estoques, zerados ou fracionados, razão para arguir a nulidade ou revisão do lançamento, pois, como já abordado, a EFD da autuada continha uma série de inconsistências, inviabilizando a adoção do roteiro de auditoria de estoques, além de que, como pode ser observado no demonstrativo sintético da apuração, os estoques, por produto, de 2018, foram considerados “zerados”, quando a autuada possuía quantidades inventariadas.

Afirma que, desde o início da ação fiscal, embora contendo inconsistências (o que foi ajustado posteriormente) a autuada detinha em estoque as quantidades apresentadas nas planilhas anexas, entre 2018 e 2019, que apresentam aqueles fornecidos na ação fiscal e posteriormente ajustados, sendo a correção feita em consonância com a documentação fiscal respectiva. Sendo assim, as quantidades dos estoques iniciais foram computadas na apuração e, sem explicação, o mesmo não aconteceu com as quantidades dos estoques finais, do que invoca os arts. 2º e 3º da Portaria nº 445/98, sendo imprescindível que os estoques sejam computados. Cita julgados do CONSEF.

Aduz que nas próprias planilhas entregues com o Auto de Infração constam quantidades que teriam sido “estocadas”, porém no arquivo específico da auditoria foram lançadas “quantidades fracionadas”, o que se sabe ser impossível em razão da atividade fim da autuada e das espécies de mercadorias comercializadas.

A título de exemplo, para a mercadoria lançada no demonstrativo sintético das omissões, “código 10” – “ABRIDOR ABRITEC C/2 GR E PEQ. AUTC. AZUL – MAQUIRA”, o estoque final considerado foi “zero”. Porém, para o mesmo produto, na planilha “RI2018”, consta a quantidade de “6,57”, do que ressalta que as quantidades inventariadas não foram fracionadas pela autuada e devem ser consideradas (estoque final), conforme planilhas e Livro Registro de Inventário, anexo ao Recurso.

Em outro tópico, a recorrente diz que, nos itens 14 a 17 da defesa, alegou a necessidade de se fazer um correto agrupamento de produtos similares, inclusive porque existem produtos que formam “Kits” e, necessariamente, precisam ser agrupados. Informa que, nesses casos, a autuada, por

orientação da contabilidade, realiza operações internas de saídas e entradas com o CFOP 1.926. Nos casos em que os produtos são recebidos em “kits”, mas vendidos como unidades, o procedimento era dar saída da nota original do fornecedor e dar entrada com o citado CFOP, emitindo uma nota “zerada de tributação”, só para efeito de estoque.

Enfatiza que a defesa tentou demonstrar que na autuação foi feito um “agrupamento parcial”, sem sustentação, como inclusive já decido pelo CONSEF em Autos de Infração lavrados contra a própria autuada, eis que, produtos que deveriam ser agrupados, não foram. Salienta que a JJF disse que não entendeu a questão e simplesmente citou o inciso III, do art. 3º da Portaria nº 445/98, não analisando os fatos e precedentes. Assevera que, feito o agrupamento de forma técnica e correta, se nota que existem produtos em que a autuação simplesmente não procede, porque as movimentações, de saídas e entradas, correspondem aos documentos fiscais emitidos. Afirma que apresentou planilha, a qual não foi examinada.

Porém, segundo a recorrente, a principal motivação que torna o “agrupamento realizado” inteiramente viciado é a falta de coincidências entre “os códigos dos produtos cadastrados na empresa” e os “códigos usados na auditoria”, como se pode auferir pela simples análise comparativa das “Omissões18” e “RI2018”. Assim, como a JJF não investiu minimamente na instrução do PAF, esse vício flagrante foi desprezado.

Aduz que os códigos da planilha “RI2018” começam com “1”, “10”, “100”, “1000”, “1001”, indo até “9999”. Já na planilha “Omissões18”, existem codificações inteiramente diversas, tornando impossível a sustentação da autuação. Assim defende que, ao menos, todos os produtos com denominações semelhantes deveriam ser agrupados. Em resumo: os códigos usados na apuração não são, em sua totalidade, aqueles usados pela autuada.

Com relação às infrações 2 e 3, a apelante defende que deve ser observado também que tratam de “omissão presumida” e que a Lei nº 7.014/96, ao tratar da presunção, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao ICMS, isentas, não tributadas ou sob o regime de ST.

Destaca que o fato gerador, de acordo com o art. 7º, I e II da Portaria nº 445/98, com norma matriz do art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, é presumido. Diz que o art. 10, I da Portaria nº 445/98 é ilegal, pois ofende os artigos 97, inciso III, 124, inciso II e 128 do CTN. Além disso, em se tratando, exclusivamente, de mercadorias sujeitas ao regime de “substituição tributária”, a Instrução Normativa nº 56/07 indica a cobrança proporcional, sobre as “operações supostamente anteriormente realizadas”. Logo, não se pode negar, notadamente em relação a parcela da “responsabilidade própria”, esses preceitos legais, não apreciados pela JJF, sob a “justificativa” de que a autuada não apresentou decisão judicial nesse sentido. A ilegalidade suscitada deve ser enfrentada.

Afirma que a JJF simplesmente não analisou as justificativas apresentadas pela autuada, inseridas através das “colunas M, V, W, X e Y”, a partir da demonstração apresentada no Auto de Infração, colunas estas que demonstram as situações que merecem reparos, a saber: “M”: compõe a quantidade reconhecida “ajuste de estoque”; “V”: compõe a numeração das notas fiscais que comprovam as entradas, não computadas no Auto de Infração; “W”: compõe as datas das referidas notas; “X”: compõe os nomes dos fornecedores, correspondentes aos documentos da coluna V; “Y”: observações pertinentes, em sua maioria discriminando as sobras no estoque. Por fim, aduz que junto com o “demonstrativo comentado”, no qual descreve cada situação que enseja a necessidade de ajuste, nomeou o documento fiscal correspondente e anexou a cópia correspondente, mas nada disso foi analisado ou pela JJF, causando claro cerceamento do direito de defesa.

Do exposto, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não, da movimentação de estoques e registros fiscais das quantidades inventariadas, assim como pede pela nulidade da Decisão recorrida, nova instrução e julgamento, ou pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou, feita a revisão justificada e mantido qualquer valor

comprovadamente devido, pela procedência parcial do lançamento, como também, levada a efeito a revisão necessária, pede pela reabertura do prazo de defesa.

Registrada a presença da advogada Dra. Adriana Santana na sessão de videoconferência que acompanhou o julgamento deste PAF.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir do sujeito passivo o ICMS, no valor de R\$ 80.594,84, apurado via auditoria de estoques, no exercício de 2018, sendo:

**INFRAÇÃO 1** - R\$ 45.484,77, com multa de 100%, decorrente da presunção legal de que o autuado, 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;

**INFRAÇÃO 2** - R\$ 24.981,82, com multa de 100%, na condição de responsável solidário do imposto devido pelo fornecedor, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal;

**INFRAÇÃO 2** - R\$ 10.128,25, por antecipação tributária, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em função do valor acrescido (MVA), por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, sujeitas ao regime de substituição tributária.

Inicialmente, quanto ao pedido de que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, informamos que, nos termos do art. 108 do RPAF/99, a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, regramento que deverá ser seguido.

Inerente a alegação de que a JJF não apreciou como deveria as alegações pertinentes aos arquivos magnéticos relativos aos produtos isentos, sujeitos a ST e agrupamento de produtos similares, eis que os demonstrativos possuem falhas por ter lastro em arquivos magnéticos inconsistentes, os quais não refletiam a real movimentação de mercadorias da autuada, notadamente no que se refere aos “estoques”, observo que a Decisão recorrida analisou todas as alegações do defendant, diante da sua conclusão e cujo resultado encontra-se dentro do contexto do voto exarado, a exemplo:

*Em relação ao argumento de ter sido o levantamento realizado sobre “arquivos magnéticos inconsistentes” (...), esclareço que conforme se verifica às fls. 26 e 28, quando do início da ação fiscal, o sujeito passivo foi intimado a retificar os arquivos da EFD dos meses de janeiro a dezembro de 2018, período autuado, o que significa dizer, teve a oportunidade de corrigir quaisquer erros **acaso existentes** em sua escrituração fiscal, inclusive quanto aos estoques de mercadorias, adequando-os às reais movimentações, motivo pelo qual não pode ser aceito.*

*Quanto aos produtos **isentos**, caberia a autuada, em atenção ao artigo 123 do RPAF/99, já transcrita linhas acima, explicitar quais seriam as mercadorias, bem como aquelas eventualmente sujeitas à substituição tributária, não se podendo acatar arguição genérica e imprecisa, como feita, tendo sido tal tese negada pelo autuante, ao afirmar peremptoriamente ter apenas exigido imposto sobre produtos tributados.*

*O mesmo argumento vale para a NCM indicada na defesa, a qual deveria indicar qual o produto a que se refere, esclarecendo que em se tratando de levantamento quantitativo por espécies de mercadorias, se adota como parâmetro o código atribuído pela empresa e a denominação dos produtos.*

*Quanto a eventual ausência de notas fiscais não arroladas na defesa, caberia a esta, indicar, de forma precisa, quais seriam, bem como comprovar os respectivos registros na EFD, que, como já visto, a elaboração e transmissão é de única e exclusiva responsabilidade da empresa autuada.*

[...]

No caso, em se tratando de materiais médicos e odontológicos, caberia a autuada indicar aqueles que tenham a “similaridade das descrições”, uma vez que neste caso, **não se pode fazer o agrupamento** por “cor e tamanho”, diante das características dos produtos vendidos.

Quanto as “sobras de estoque” apontadas pela defesa na mídia de fl. 78, não se consegue vislumbrar a que título nem como foram apuradas, daí a sua imprestabilidade como meio de prova. (grifos nossos)

No tocante à pretensão recursal de nulidade da Decisão recorrida por não ter a JJF analisado a demonstração e as notas fiscais apresentados na defesa, não consideradas no levantamento fiscal, o que comprovariam a inexistência de “omissões”, **OBSERVA-SE**, da análise das ditas notas fiscais, insistas na peça recursal (CD à fl. 132), que o recorrente apresenta 220 DANFE relativos às aquisições de mercadorias no período fiscalizado, porém, sem nenhuma citação ou alegação específica de qualquer irregularidade ou inconsistência existente no levantamento fiscal.

Contudo, da análise parcial dos referidos documentos, verifica-se a retidão do levantamento das entradas (CD à fl. 29), a exemplo do:

1. DANFE nº 01733, de 21/02/2018, eis que todos os itens nele contidos foram devidamente considerados no levantamento fiscal (CD à fl. 29), sendo alguns itens objeto das diferenças de entradas e outros da de saídas (não objeto da exação fiscal em comento), razão para concluir como improcedente a alegação recursal;
2. DANFE nº 304546, de 26/04/2019, relativo a exercício estranho ao fiscalizado e, portanto, descabe razão à recorrente.
3. DANFE nº 393040, de 27/08/2018, dos 35 itens constantes no documento fiscal, verifica-se, por amostragem, que foram considerados no levantamento fiscal.

Assim, tratando-se de alegações realizadas pela recorrente de forma genérica e sem qualquer individualidade ou apresentação de suposta inconsistência do levantamento fiscal, não há como possibilitar sua análise e muito menos admiti-las, eis que cabe ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento, porém aduzida por escrito e de **forma específica e objetiva**.

Em relação à alegação recursal de ser inconsistentes os arquivos magnéticos utilizados na ação fiscal, como bem ressaltado na Decisão recorrida o sujeito passivo foi intimado, no início da ação fiscal, a retificar os arquivos da EFD do período fiscalizado.

Há de se registrar que o art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), à época, já determinava 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 (Convênio ICMS 143/06)*”.

Já o art. 215 do RICMS/BA, então vigente, previa que a escrituração dos livros fiscais seria feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, **sob sua exclusiva responsabilidade**.

Por sua vez, o art. 225 do RICMS já previa que o livro Registro de Inventário 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 em fabricações **existentes no estabelecimento na data do balanço**.

Logo, o estoque existente no final dos exercícios de 2017 (estoque inicial do período fiscalizado) e 2018, por se tratar de uma contagem **física e pretérita**, torna-se impossível de ser reavaliada, não podendo, neste momento, se atribuir a “erro” por falta de qualquer meio de comprovação *convinciente* do quanto inventariado e declarado à época, sendo impraticável outros valores ou quantidades de estoques, consignados em controles internos extrafiscais ou em arquivos retificados transmitidos, sem “validade jurídica”, por serem incapazes de produzir efeitos nos termos do § 7º, da cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09, pois não possuem valor probante, de modo a destituir ou reverter informações tidas como contagem de estoque

**existentes no estabelecimento na data do balanço.**

Portanto, não se trata de negar o princípio da verdade material, mas de se considerar as quantidades das mercadorias existentes no estabelecimento na data do balanço, cuja contagem **física e pretérita** torna-se impossível de ser reavaliada, até em razão da validade jurídica da Escrita Fiscal Digital transmitida pelo contribuinte, não sendo plausível confrontar os estoques declarados à época com arquivos retificadores transmitidos e recepcionados para a SEFAZ após a lavratura do Auto de Infração, e que encontram-se com a “situação” de “Arquivo retificador sem validade jurídica”.

Registre-se, ainda, que o exemplo específico trazido na peça recursal de que a mercadoria lançada no demonstrativo sintético da omissão, “código 10” – “ABRIDOR ABRITEC C/2 GR E PEQ. AUTC. AZUL – MAQUIRA”, o estoque final considerado foi “zero”. Porém, para o mesmo produto, na planilha “RI2018!”, consta a quantidade de “6,57”, do que ressalta que as quantidades inventariadas não foram fracionadas pela autuada e devem ser consideradas (estoque final), conforme planilhas e Livro Registro de Inventário, anexo ao Recurso, **na verdade**, o fato de o autuante ter considerado o estoque final “zero” só beneficiou o recorrente, pois, caso considerasse o estoque final constante “RI2018” de “6,57”, apesar de esdrúxulo, só agravaría a diferença de entrada apurada de 4 itens.

Diante destas considerações, concordo com a Decisão recorrida de que tais arquivos são incapazes de produzir efeitos nos termos do § 7º, I, da cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09, pelo qual estabelece que não produzirá efeitos a retificação de EFD de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal, ainda mais quando o sujeito passivo, no decorrer da ação fiscal, havia sido intimado para efetuar correções nos arquivos da EFD e não atendeu (fl. 26), restando prejudicada a análise de todas as alegações recursais atinentes aos estoques e que se fundamentaram nestes arquivos retificados ou a documentos fiscais não especificados.

No que tange à alegação recursal de necessidade de se fazer um correto agrupamento de produtos similares, inclusive porque existem produtos que formam “Kits” com operações internas de saídas e entradas com o CFOP 1.926, há de registrar que, efetivamente, na auditoria de estoque foram considerados os CFOP 1.926 e 5.926, inclusive comprovado à fl. 86 dos autos, sendo relevante destacar que as mercadorias são identificadas por código específico, o que já a torna identificada, como também que a necessidade de efetuar agrupamento entre itens decorre da similaridades entre si e existência de apuração de diferenças de entrada para um e de saída para o outro, o que não restou comprovado em nenhum momento processual, de modo que enseje a compensação entre tais diferenças na hipótese de similaridade.

Por fim, quanto à alegação recursal de que, em relação às infrações 2 e 3, deve ser observado também que tratam de “omissão presumida” e que a Lei nº 7.014/96, ao tratar da presunção, não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao ICMS, isentas, não tributadas ou sob o regime de ST, **deve-se esclarecer** que o recorrente se lastreia numa premissa falsa eis que:

1. A segunda exação decorre da falta de recolhimento do **ICMS normal devido pelo fornecedor**, cujo valor é exigido ao autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96 e, em consequência, não se trata de presunção legal de omissão de saídas, prevista no art. 4º, § 4º da dita Lei, esta sim sujeita ao cálculo da proporcionalidade pretendida.
2. Já a infração 3, exige o ICMS por antecipação tributária, **na condição de sujeito passivo por substituição**, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem documentação fiscal.

Diante destas considerações, vislumbro que as razões recursais são incapazes à reforma da Decisão recorrida e muito menos da nulidade da mesma ou do Auto de Infração, sendo desnecessária a realização de diligência fiscal diante dos elementos contidos nos autos.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<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 178891.0149/21-0, lavrado contra DENTAL NORDESTE – NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 80.594,84, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 10.128,25 e 100% sobre R\$ 70.466,59, previstas no artigo 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2024.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS