

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 299762.0002/18-3
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.
<b>RECORRIDOS</b>	- TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0159-04/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / INFRAZ VAREJO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 10/01/2025

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0461-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADAS. Constatando-se diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso omissão de saídas. O sujeito passivo apontou inconsistências no levantamento fiscal, reconhecidas pelo fiscal autuante. A fiscalização computou nas entradas quantidades em duplicidade em diversos itens, motivo que alterou, para alguns exercícios, a omissão detectada inicialmente, passando a ser omissão de entradas. Procedimento este que se encontra em sintonia com o disposto na Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Sujeito passivo comercializa com mercadorias cujas saídas ocorrem sem tributação, fato não observado pela fiscalização. Excluído por esta relatora os valores resultantes do percentual destas mercadorias apurados de acordo com as saídas informadas nas DMAS, nos exercícios autuados, em obediência a Instrução Normativa nº 56/07. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida à arguição preliminar de nulidade. Afastado o pedido de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/06/2018, em valor original de R\$ 3.096.320,91, em razão da única acusação:

*Infração 01 – 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 saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

**Aplicamos o roteiro de levantamento quantitativo de mercadorias e encontramos nos quatro exercícios Omissão de Saídas de Mercadorias maior que Omissão de Entradas de Mercadorias.**

*Exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016.*

A 4ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, mediante o Acórdão nº 0159-04/23 (fls. 8.659 a 8.676), com base no voto do Relator a seguir transscrito:

## VOTO

O Auto de Infração em lide atribui ao contribuinte o cometimento de irregularidade, decorrente de falta de recolhimento do imposto constatada 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 saídas.

O sujeito passivo inicia a sua defesa asseverando ter havido erro insanável, pois de acordo com o disposto no art. 38 do Decreto 7.629/99, vigente à época da lavratura do Auto de Infração, somente deveriam ser lavrados Auto de Infração para constituição e cobrança de tributos de penalidade de valor igual ou superior a R\$ 39.720,00. No caso presente, assevera que de acordo com o que restará comprovado, não subsiste qualquer infração superior ao mencionado valor.

Tal arguição não pode ser acatada pois a existência de incorreções no cálculo do imposto é perfeitamente sanável. É o que dispõe o art. 150, do RPAF/BA:

*Art. 150. Para os efeitos deste Regulamento, entende-se por:*

*I - diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado; (grifo não original).*

*Art. 18. São nulos:*

*[...]*

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

No caso presente, o presente processo foi convertido em diligência por diversas vezes, baseado nos argumentos trazidos pelo deficiente, oportunidade em que foram elaborados novos demonstrativos, sendo que ao autuado foi dada ciência dos saneamentos realizados, inclusive reaberto o prazo de defesa, momento em que se manifestou e arguiu que houve mudança de fulcro na acusação, cerceando o seu direito de defesa.

Tal argumento não pode ser acatado, pois na descrição da infração consta claramente que foram apuradas diferenças tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2013 a 2016, conforme demonstrativo elaborado pela fiscalização, cujas cópias foram entregues ao autuado, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas.

Ressalto que as alterações de omissão de saídas para omissão de entradas, encontra-se em consonância com as orientações contidas na Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, conforme disposto no art. 13, a seguir transcrita:

*“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

*a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;*

*b) (...)*

*e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.”*

Importante observar que as alterações promovidas pela fiscalização foram decorrentes das argumentações trazidas pela própria deficiente. Portanto, os argumentos acima aduzidos não podem ser aceitos como motivador à nulidade da ação fiscal.



*Na última Manifestação apresentada pelo autuado, também foi arguido que o crédito tributário seria incerto, pois a cada diligência foram encontrados novos vícios, o que além de caracterizar violação ao princípio da verdade material, implica nulidade do auto de infração.*

*Tal argumento também não pode ser aceito, pois todo o pedido deste foro administrativo teve por motivação a existência de incorreção no cálculo do imposto, conforme apontado pelo defendant, e não na metodologia aplicada, incorreção esta perfeitamente sanável, como esclarecido no tópico anterior.*

*Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e contraditório.*

*Assim sendo, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento de ofício.*

*Também, na última Manifestação apresentada pelo autuado, foi requerido, como preliminar de mérito, a decadência dos valores lançados no Auto de Infração relativos ao período-base de janeiro de 2013 a junho de 2013, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, visto que o contribuinte foi intimado da lavratura do Auto de Infração em 03/07/2018.*

*Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.*

*O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.*

*Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

*Como dito anteriormente, o presente lançamento é decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, em exercício fechado, onde foram apuradas omissões de entradas e saídas de mercadorias, consequentemente, ditas operações não foram declaradas pelo sujeito passivo. Neste tipo de auditoria o lançamento do imposto ocorre no último dia do exercício, no caso, do exercício de 2013, em 31/12/2013, já que é impossível saber em qual momento ocorreu eventual saída ou entrada de mercadorias sem a correspondente documentação fiscal.*

*Portanto, inequívoco o fato de o contribuinte não ter antecipado qualquer pagamento de que nos fala o Art. 150, § 4º do CTN, sendo clara e inquestionável a não aplicação do mesmo ao caso em commento, devendo vigorar o entendimento de aplicação do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Portanto, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, ocorridos no exercício 2013, teve início em 01/01/2014, e como o sujeito passivo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 03/07/2018, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial não se vislumbra nos autos, qualquer presença do instituto da decadência.*

*No mérito, o autuado em sua defesa inicial alegou que no levantamento elaborado pela fiscalização ocorreram erros, no que se refere às quantidades de entradas de mercadorias, informando que todas as notas fiscais de entradas, que se encontram duplicadas, na planilha que dão suporte à acusação e equívocos nas quantidades consideradas nos Estoques Iniciais e Finais.*

*Para comprovar a sua assertiva apresentou, por amostragem, em razão da grande quantidade de informações a serem analisadas, os seguintes documentos:*

1. *Mapa com a conciliação entre os apontamentos feitos pelo Fiscal, com os respectivos comentários, das incorreções ocorridas;*
2. *Registro de Inventário contendo as quantidades corretas de cada produto;*
3. *Notas Fiscais que comprovam os valores duplicados pela fiscalização.*

*Ao prestar a informação fiscal, o autuante acolheu totalmente os argumentos do contribuinte esclarecendo que o sistema oficial eletrônico que utilizou na realização do roteiro de Levantamento Quantitativo de Estoque apresentou um problema (bug) e ocorreu uma duplicação de alguns registros nas EFD, e, consequentemente,*

duplicação de itens.

Explicou que por um erro de sistema foram consideradas concomitantemente as informações contidas no arquivo referente ao livro Registro de Entrada de Mercadorias oriundos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, referente ao CFOP (s) 1152, 2152 e os dados inseridos nas notas fiscais eletrônicas de entradas, CFPO (s) 5152 e 6152, gerando a duplicidade questionada pelo contribuinte.

Presta ainda os seguintes esclarecimentos: o sistema apresenta dois arquivos EM SEPARADOS das informações das Notas Fiscais Eletrônicas de Entradas: um arquivo como livro fiscal de registro de mercadorias de entrada com registros oriundos das EFD (s) cujo CFOP são 1152, 2152; e outro arquivo gerado pelo sistema obtido diretamente nas notas fiscais eletrônicas cujos CFOP(s) contidos nas notas são 5152 e 6152. Por um erro do sistema foi carregado, conjuntamente, nas informações dos livros de mercadorias de entradas tanto as informações da EFD (CFOP(s) 1152, 2152) quanto as informações obtidas diretamente das notas fiscais eletrônicas de entradas, CFPO(s) 5152 e 6152, dobrando os registros e consequentemente a quantidade de itens no momento do levantamento quantitativo.

Acrescenta que o problema foi comunicado aos responsáveis pelo sistema e o erro foi identificado e corrigido. Após, foi realizado um novo levantamento quantitativo de estoque, utilizando a mesma Ordem de Serviço, onde se comprovou que muitas notas fiscais foram duplicadas.

Considerando que não foram anexados ao PAF os mencionados demonstrativos, na sessão de julgamento realizada em 16 de abril de 2019 os membros da 1ª JJF, onde me encontrava alocada naquela época, decidiram pela conversão do processo em diligência para que o autuante anexasse ao PAF os demonstrativos por ele retificados, com as devidas correções, concedendo o prazo de 10 dias para contribuinte se manifestar.

O autuante à fl. 3.713 confirmou as afirmativas contidas na Informação Fiscal e informou que refez o levantamento quantitativo de estoque, e que foram apuradas presunções de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, por omissão de entradas de mercadorias conforme a seguir:

2013: R\$ 37.846,49  
2014: R\$ 257.561,42  
2015: R\$ 229.484,21  
2016: R\$ 11.458,65

Informa estar anexando um CD com os novos relatórios e papéis de trabalho e resumo geral das infrações e ressalta que foram selecionadas as mesmas mercadorias.

O autuado ao se manifestar discorda do resultado da diligência alegando resumidamente que:

- (i) houve mudança de imputação da infração pois o Auto de Infração original havia a imputação de omissão de saídas, sendo que no atual trabalho executado foi apontado omissão de entradas, sem, contudo, ter sido disponibilizada a nova capituloação legal (enquadramento).  
(ii) identificou no CD enviado juntamente com a intimação a falta para o ano de 2015 do relatório analítico referente a Lista geral de omissões.

Acrescentou que privilegiando o princípio da eventualidade e por amor ao debate está juntando documentos relacionados aos anos de 2013 (1 volume), 2014 (2 volumes), 2015 (1 volume) e 2016 (1 volume), com documentos de cada item autuado que comprovam que a fiscalização cometeu alguns equívocos ao efetuar seu trabalho.

Diz que os documentos estão organizados por ano, por código de cada produto autuado em ordem crescente, sendo que em cada um dos documentos (código de produto) há: 1) Ficha do produto onde há o detalhamento da movimentação dos estoques feita pela fiscalização e a descrição dos erros cometidos pela fiscalização na movimentação dos estoques feitas e; 2) a documentação comprobatória de que é afirmado como erro em cada Ficha do produto juntada.

Adicionalmente informou que, para alguns casos, incorreu em erro material ao apresentar a obrigação acessória dos seus estoques e tais erros estão identificados em cada uma das fichas de produtos, sendo que para provar o erro cometido junta todas as fichas de "Históricos de Produtos", onde constam as informações de estoques iniciais e finais de cada ano dos produtos e pede a correção de ofício de tais incorreções.

O autuante, em relação aos documentos juntados pelo defendente informou que: "São documentos juntados aleatoriamente sem vínculos probatório; portanto, imprestáveis como provas"

Considerando que nos documentos juntados pelo contribuinte estão indicados individualmente todos os produtos e respectivo código daqueles que foram autuados, com o detalhamento da movimentação dos estoques por ele efetuadas em comparativo com o da fiscalização, além de indicar os supostos equívocos cometidos pela fiscalização.

Considerando que na renovação da intimação, acerca do resultado da diligência foi concedido o prazo de 10 dias ao invés de 60 dias, como requerido no pedido de diligência, esta 4ª Junta de Julgamento na sessão realizada em 27 de outubro de 2021 decidiu pela conversão do processo em diligência para que o autuante

analisisse os mencionados documentos apresentados pelo sujeito passivo às fls. 3.755 a 7987. Se procedentes os argumentos defensivos, elaborasse novo levantamento quantitativo de estoque, com as devidas retificações.

Caso o resultado apontasse **omissões de saídas**, a apuração deveria observar o disposto no § 1º do art. 3º da Portaria 445/98.

Após, a Repartição Fazendária deveria intimar o autuado, mediante recibo, para entrega dos demonstrativos que forem acostados pelo autuante, concedendo-lhe o prazo de **60 (sessenta)** dias, contados da ciência da intimação, para se manifestar, querendo.

Em atendimento a diligência o autuante diz que revisou o levantamento de estoque e percebeu que realmente ocorreram incongruências nos anos de 2014 e 2015. Informou ter corrigido os cálculos dos levantamentos desses exercícios, conforme novos demonstrativos apresentados.

Relembra que inicialmente a acusação assim se apresentava:

2013 Débito R\$ 810.345,74

2014 Débito R\$ 885.458,25

2015 Débito R\$ 863.395,46

2016 Débito R\$ 536.89,98

Na primeira revisão foi alterado para:

2013 Débito R\$ 37.846,49

2014 Débito R\$ 257.561,42

2015 Débito R\$ 229.484,21

2016 Débito R\$ 11.846,08

Em seguida informa os valores resultantes da revisão atual:

#### INFRAÇÃO 01 – 04.05.02 OMISSÃO DE SAÍDAS

2015 Débito R\$ 45.433,42;

#### INFRAÇÃO 02 – 04.05.05 OMISSÃO DE ENTRADAS

2013 Débito R\$ 37.846,49

2014 Débito R\$ 90.491,29

2016 Débito R\$ 11.846,08

Acrescenta que nos casos em que ocorreram Omissão de Saídas, foi aplicado um percentual de 1,38% de perdas. Porém, mantém os valores definidos em 2013 e 2016.

O sujeito passivo foi cientificado e concedido o prazo de 60 (sessenta) dias para se manifestar, oportunidade em que reiterou o argumento de que as supostas omissões de entradas / saídas são decorrentes de mero erro material incorrido na entrega de obrigações acessórias, pois preencheu equivocadamente as quantidades existentes em seu estoque, e que devem ser consideradas as quantidades existentes em seus controles internos de movimentação de estoque, já anexados aos autos e apresentou outros questionamento, que foram objeto de apreciação pelo auditor estranho ao feito, em virtude da aposentadoria do emissor do Auto de Infração.

Assim é que não acolheu a alegação de “erro material”, na informação do saldo de estoque, sendo acatado, as alegações relativas as notas fiscais 31.799 e 25.493, com o consequente ajuste dos levantamentos de 2014 e 2015.

Dessa forma, após elaboração de novos demonstrativos considerando as novas alegações de defesa, utilizando o mesmo arquivo Excel apresentado pela Autuada e que subsidiaram o Autuante a realização dos ajustes e revisões, foi alterado o valor do ICMS do exercício de 2014 de R\$ 91.262,89 para R\$ 26.655,80 e o exercício de 2015 de R\$ 45.433,42 para R\$ 44.859,00, resultando no total a ser exigido de R\$ 121.089,84 conforme quadro a seguir:

Ano	Auto de Infração	Revisão 1	Revisão 2	Revisão 3
2013	810.345,74	37.846,49	37.846,49	37.846,49
2014	885.458,25	257.561,42	90.491,29	<b>26.655,80</b>
2015	863.395,46	229.484,21	45.433,42	<b>44.671,47</b>
2016	536.893,98	11.846,08	11.846,08	11.846,08
<b>Totais</b>	<b>3.096.093,43</b>	<b>536.738,20</b>	<b>185.617,28</b>	<b>121.019,84</b>

De fato, comungo com as conclusões pelo responsável pela emissão do Parecer, em não alterar as quantidades consideradas pela fiscalização relativa aos estoques iniciais e finais como pleiteado pelo defendente, pois como dito anteriormente o roteiro de auditoria aplicado, neste auto de infração se refere a: “levantamento quantitativo de estoque mercadorias, em exercício fechado”. Os procedimentos a serem adotados encontram-se estabelecidos na Portaria 445/98, e tem como objetivo conferir as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final, ou seja, são realizadas operações aritméticas, aplicando-se a seguinte fórmula: EI + Entradas-EF =

Saídas Reais, sendo que as quantidades do EI e EF são extraídas dos Livros Registros de Inventário, pois os exercícios fiscalizados já havia sido encerrados.

Ressalto que o livro Registro de Inventário é um livro Fiscal obrigatório, e tem como finalidade registrar todas as mercadorias existentes fisicamente em estoque no final de cada ano calendário, não sendo cabível a argumentação defensiva de considerar as quantidades oriundas de controles internos da empresa.

Em relação aos demais argumentos trazidos na última manifestação do defendente observo que, de acordo com as averiguações efetuadas pelo fiscal estranho ao feito, com o que concordo, todas elas já tinha sido enfrentadas pelo auditor responsável pela lavratura do Auto de Infração e por ele próprio, anteriormente, conforme se pode verificar de trecho inserido no relatório de diligência, que aqui reproduzo: “Importante, destacar que já na Informação Fiscal foram acatados e corrigidos item a item, após exaustivo exame as inconsistências presentes, restando preponderantemente, os itens de mercadorias que a Autuada alegou “erro material” na apresentação dos registros de Inventário em EFD, para alguns itens, no Inventário Inicial e Inventário Final. Como mencionado, os questionamentos da Autuada apenas se fizeram para itens de mercadorias, cuja alegação foi de que trata de “erro material”.

Dessa forma, acolho os ajustes efetuados pelo auditor fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração, em atendimento a 2ª diligência requerida por este órgão julgador, fl. 8.007, complementada pela alteração promovida pelo auditor estranho ao feito, que alterou afinal o valor exigido de R\$ 3.096.090,43 para R\$ 121.089,54.

Entretanto, como nos exercícios de 2013, 2014 e 2016 foram apuradas omissões de entradas de mercadorias tributáveis, resultando nos valores devidos de R\$ 37.846,49; R\$ 26.655,80 e R\$ 11.846,08, respectivamente, observo que o imposto exigido está embasado 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 (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV).

Nestas situações, deve ser aplicado o disposto na Instrução Normativa nº 56/07, no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, procedimento não adotado pela fiscalização.

No caso, as omissões de entradas, que foram as Bases de Cálculo utilizadas para a apuração do imposto foram as seguintes:

Ano	I. Devido	Aliq	B. Cálculo
2013	37.846,49	17%	222.626,41
2014	<b>26.655,80</b>	17%	156.798,82
2016	11.846,08	17%	69.682,82

Assim é que, como tal procedimento não foi adotado pelo auditor fiscal, foi efetuada a pesquisa no sistema INC relativa às DMAs enviadas a esta secretaria nos referidos exercícios de 2013, 2014 e 2016, e as operações de saídas do autuado assim se apresentam:

Exercício	Total /Saídas	Tributadas	Não tributadas	Outras	% tributadas	% Ñ Trib. e outras
2013	11.569.800,98	8.349.923,11	3.219.877,87	0,00	72,17	27,83
2014	21.282.118,02	16.555.856,42	4.726.261,60	437,40	77,79	22,21
2016	23.980.634,95	17.663.205,91	6.179.511,83	137.917,21	73,65	26,34

Dessa forma, deve ser excluída da base de cálculo apurada pela fiscalização (omissão de entradas), demonstradas nas planilhas inseridas no CD de fl. 8.009 os percentuais das mercadorias não tributadas e outras, no caso 27,83%, 22,21% e 26,34, para os exercícios de 2013, 2014 e 2016, respectivamente. Ou seja, a base de cálculo do imposto deve ser aquela resultante, **exclusivamente**, da aplicação dos percentuais referentes as mercadorias tributadas, no caso 72,17% para o exercício de 2013; 77,79 para o exercício de 2014 e 73,65% para o exercício de 2016.

Consequentemente, o valor a ser exigido nos referidos exercícios que eram de R\$ 37.846,49; R\$ 90.491,29 e R\$ 11.846,08, que tiveram com base de cálculo as omissões de entradas apuradas através dos demonstrativos inseridos no CD de fl. 8.009, passam a ser de R\$ 27.313,84; R\$ 70.393,18 e R\$ 8.241,04, respectivamente, conforme a seguir demonstrado:

Exercício	O. de Entrada	% tributada	B. Cálculo	Aliq.	I. Devido
2013	222.626,62	72,17	160.669,63	17%	27.313,84
2014	156.798,82	77,79	121.973,80	17%	20.735,55
2016	69.682,82	73,66	51.328,37	17%	8.725,82

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 101.446,68, conforme a seguir:

Ano	Auto de Infração	Revisão 1	Revisão 2	Revisão 3	Vlr. Julgado
2013	810.345,74	37.846,49	37.846,49	37.846,49	27.313,84

2014	885.458,25	257.561,42	90.491,29	<b>26.655,80</b>	20.735,55
2015	863.395,46	229.484,21	45.433,42	<b>44.671,47</b>	44.671,47
2016	536.893,98	11.846,08	11.846,08	11.846,08	8.725,82
<b>Totais</b>	<b>3.096.093,43</b>	<b>536.738,20</b>	<b>185.617,28</b>	<b>121.019,84</b>	<b>101.446,68</b>

A 5ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado interpôs Recurso Voluntário (fls. 8.686 a 8.705), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99. Inicia demonstrando a tempestividade e faz uma síntese dos fatos.

Preliminarmente suscita nulidade do auto de infração, por ato praticado com preterição da garantia constitucional de defesa do recorrente. Pois, entende o autuado, que a infração diz respeito a exigência do ICMS e multa sob a presunção de omissão de entradas e saídas de mercadorias apuradas por meio de levantamento fiscal.

No entanto, diz que foram acostados aos autos notas fiscais e controle de estoque de movimentação de mercadorias (Kardex), que comprovam não existir as supostas omissões. Diferentemente da informação prestada através da escrituração fiscal digital quanto ao estoque final: “(...) *decorrente de registro incorreto do saldo final de estoque na escrita fiscal, demonstrando-se as efétivas materialidades das operações realizadas*”.

Requer que seja declarado nulo o julgamento de piso, para que o auto de infração retorne ao julgamento da primeira instância e seja analisado e julgado com base nos documentos acostados pela recorrente.

Ainda no pedido de nulidade, entende o autuado que o levantamento fiscal contém falhas que acarretam a incerteza e iliquidez do crédito tributário exigido. Pois, com tantas diligências e ajustes nos demonstrativos, não há qualquer dúvida de que o levantamento fiscal, desde seu nascimento, é incerto quanto à acusação fiscal e quanto ao crédito tributário constituído.

Entende que há decadência parcial, conforme entendimento previsto no art. 150, § 4º do CTN, visto que houve pagamento parcial do imposto, em todos os períodos autuados.

Adentrando ao mérito, afirma o recorrente que:

*“Conforme constatado pela fiscalização na “Informação Fiscal”, datada de 05 de junho de 2023, as omissões de entradas ou saídas de mercadorias remanescentes nos autos decorrem do mero erro material incorrido na entrega das obrigações acessórias, onde a Recorrente, por lapso, preencheu equivocadamente o valor dos saldos de estoque.”*

Desta forma, entende o autuado que o fato de ter sido acusado de omissões de entradas e/ou saídas se deu por existir erros nas informações de alguns produtos declarados na EFD ICMS. Situação esta se o levantamento fiscal levasse em consideração as respetivas operações e as informações corretas dos saldos de estoque, a fiscalização concluiria que não houve omissão de entradas ou saídas no período. No entanto, diz que o julgador de primeira instância desconsiderou os documentos apresentados.

*“Como se vê, a decisão a quo não trouxe qualquer fundamentação ou indicação de previsão legal que permita desprezar o conjunto probatório apresentado pela empresa ou que permita a tributação de operações em que o contribuinte DEMONSTRA sua inexistência e ATESTA a ocorrência de “declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais”.*

*“Não é demais salientar que, embora os saldos de estoque tenham sido declarados incorretamente pela própria Recorrente em razão de erros em seus procedimentos internos, tal situação poderia no máximo gerar a penalidade por declaração de dados incorretos, mas jamais poderia acarretar cobrança do ICMS, eis que não ocorreu o fato gerador do tributo, qual seja, circulação de mercadoria.”*

Finaliza requerendo que seja reconhecido e provido o Recurso Voluntário.

Registrada a presença da advogada Dra. Luana Pinto Schunck na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de sustentação oral.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos, devido à desoneração parcial do Auto de Infração realizado pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0159-04/23-VD, no valor histórico de R\$ 3.096.320,91, julgando pela Procedência Parcial, com o valor subsistente de R\$ 101.446,68.

A desoneração parcial da infração, com acusação de que “*Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais (...)*”, se deu pelo fato da JJF e do próprio fiscal autuante, entenderem, através das diligências e dos documentos acostados na defesa, que houve equívoco quanto ao levantamento das entradas e saídas. Como exemplo de diversas notas fiscais de entrada que estavam duplicadas. Situação que foi trazida pela defesa do ora recorrente e acatada pelo autuante, inclusive, refazendo os demonstrativos e dando ciência ao autuado. Também houve a desoneração pela JJF ao entender e verificar a DMA do sujeito passivo, onde percebeu que nem todos os seus produtos eram tributados para fins de ICMS. O que levou a efetuar o levantamento do percentual dos produtos *não tributados e outros*, chegando ao percentual de 27,83%, 22,21% e 26,34% respectivamente aos exercícios de 2013, 2014 e 2016. O que levou a exclusão destes percentuais da base de cálculo, conforme trecho do voto de piso:

*“Assim é que, como tal procedimento não foi adotado pelo auditor fiscal, foi efetuada a pesquisa no sistema INC relativa às DMAs enviadas a esta secretaria nos referidos exercícios de 2013, 2014 e 2019, e as operações de saídas do autuado assim se apresentam:*

Exercício	Total /Saídas	Tributadas	Não tributadas	Outras	% tributadas	% N Trib. e outras
2013	11.569.800,98	8.349.923,11	3.219.877,87	0,00	72,17	27,83
2014	21.282.118,02	16.555.856,42	4.726.261,60	437,40	77,79	22,21
2016	23.980.634,95	17.663.205,91	6.179.511,83	137.917,21	73,65	26,34

*Dessa forma, deve ser excluída da base de cálculo apurada pela fiscalização (omissão de entradas), demonstradas nas planilhas inseridas no CD de fl. 8.009 os percentuais das mercadorias não tributadas e outras, no caso 27,83%, 22,21% e 26,34, para os exercícios de 2013, 2014 e 2016, respectivamente. Ou seja, a base de cálculo do imposto deve ser aquela resultante, exclusivamente, da aplicação dos percentuais referentes as mercadorias tributadas, no caso 72,17% para o exercício de 2013; 77,79 para o exercício de 2014 e 73,65% para o exercício de 2016.”*

Após todas as diligências que foram necessárias para trazer aos autos a **clareza e a verdade material dos fatos**, considero correto o entendimento da 4ª JJF na desoneração pretendida.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, reconhecido e cabível, conforme art. 169, I, “b” do RPAF/99, o sujeito passivo suscita nulidade do julgamento de piso por entender que houve preterição do direito de defesa quando a JJF não acatou os demonstrativos acostados. Que diz comprovar não haver omissão de entradas e saídas.

Tais demonstrativos trazidos aos autos trata-se de documentos “gerenciais”, pois não foram os informados nas suas declarações fiscais digitais. São registros Kardex que demonstram as movimentações das suas mercadorias no estoque. Por entendimentos desta Câmara e baseado na legislação baiana, os arquivos válidos para fins de comprovação, são as escriturações enviadas de forma digital (EFD, DMA) pelo próprio contribuinte, que tem possibilidade de retificação a qualquer tempo, desde que não esteja sob ação fiscalizatória. Situação que não ocorreu no presente PAF. Não sendo possível acatar os relatórios apresentados, conforme prevê o Convênio ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006.

Ainda sobre o argumento preliminar, quanto ao entendimento do autuado que o levantamento fiscal contém falhas que acarretam a incerteza e iliquidez do crédito tributário exigido, pois entende que, com tantas diligências e modificações nos demonstrativos, não há como prosperar uma infração com tantas incertezas. Tal afirmação não pode prosperar. A acusação de que diversas diligências e ajustes nos documentos de trabalho da auditoria tornam a infração incerta e duvidosa, é totalmente contrário ao entendimento deste Relator, pois demonstra a busca incansável deste Conselho pela verdade material e justiça fiscal.

Sobre o entendimento do recorrente quanto a decadência baseada no art. 150 do CTN, tenho meu



entendimento conforme destacado no voto do julgamento de piso:

*“Como dito anteriormente, o presente lançamento é decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, em exercício fechado, onde foram apuradas omissões de entradas e saídas de mercadorias, consequentemente, ditas operações não foram declaradas pelo sujeito passivo. Neste tipo de auditoria o lançamento do imposto ocorre no último dia do exercício, no caso, do exercício de 2013, em 31/12/2013, já que é impossível saber em qual momento ocorreu eventual saída ou entrada de mercadorias sem a correspondente documentação fiscal.*

*Portanto, inequívoco o fato de o contribuinte não ter antecipado qualquer pagamento de que nos fala o Art. 150, § 4º do CTN, sendo clara e inquestionável a não aplicação do mesmo ao caso em comento, devendo vigorar o entendimento de aplicação do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”*

Partindo para a análise do mérito, onde o autuado afirma que:

*“Conforme constatado pela fiscalização na “Informação Fiscal”, datada de 05 de junho de 2023, as omissões de entradas ou saídas de mercadorias remanescentes nos autos decorrem do mero erro material incorrido na entrega das obrigações acessórias, onde a Recorrente, por lapso, preencheu equivocadamente o valor dos saldos de estoque.”*

Todo o argumento do recorrente cai por terra quando da obrigação do envio das declarações fiscais digitais. Pois tais declarações são preenchidas, validadas e enviadas pelo próprio autuado ou por procuradores designados. A obrigação de que trata o Convênio ICMS 143, de 15 de dezembro de 2006 vem para substituir os livros físicos, conforme Cláusula sétima, *in verbis*:

**“Cláusula sétima** A escrituração prevista na forma deste convênio substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:

- I - Registro de Entradas;
- II - Registro de Saídas;
- III - Registro de Inventário;
- IV - Registro de Apuração do IPI;
- V - Registro de Apuração do ICMS.”

Por estes motivos, tenho como entendimento o NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício Voluntário. Julgando pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os recursos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299762.0002/18-3, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.** devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de R\$ 101.446,68, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS