

PROCESSO - A. I. N° 269141.0012/21-4
RECORRENTE - CL COMERCIAL DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0139-04/23-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/01/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF N° 0482-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS. EXERCÍCIOS FECHADOS.

a) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. Corrigidos, pelo autuante, equívocos no levantamento fiscal. Infração parcialmente subsistente; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE TERCEIRO DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO. MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE TERCEIRO DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, e do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal. Infrações 02 e 03 subsistentes. Mantidas as penalidades aplicadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 4º JJF N° 0139-04/23-VD, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração nº 269141.0012/21-4, lavrado em 30/06/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 264.928,10, acrescido de multas, em razão das infrações abaixo descritas:

Infração 01 – 004.005.002: “Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativos: *Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas*”. Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 66.623,16. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 004.005.008: “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquiridos mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativos: *Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas*”. Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 125.024,97. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – 004.005.009: “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas 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 em exercício fechado. Conforme demonstrativos: *Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas*”. Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 63.279,97. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 05/07/2023 (fls. 95 a 103) e concluiu pela Procedência Parcial da autuação com amparo nos seguintes fundamentos:

“VOTO

Não foram cogitadas pelo autuado questões relacionadas aos aspectos formais do lançamento. Considero, portanto, que todos os questionamentos trazidos pela peça defensiva, devem ser enfrentadas no exame meritório, o que passo a fazer.

Foram imputadas ao autuado três acusações relacionadas a levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadoria, relacionadas aos exercícios de 2018 e 2019, assim postas:

- Infração 01 – 004.005.002: “Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativos: *Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas*”. Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 66.623,16. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

- Infração 02 – 004.005.008: “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquiridos mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativos: *Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas*”. Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 125.024,97. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

- Infração 03 – 004.005.009: “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas 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 em exercício fechado. Conforme demonstrativos: *Análise Quantitativa de Estoques – Resumo Geral das Infrações Apuradas*”. Exercícios de 2018 e 2019. Valor lançado R\$ 63.279,97. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Considero relevante o registro de que o trabalho fiscal foi desenvolvido seguindo as orientações previstas pela Portaria nº 445/98 que orienta a execução dos trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, sendo que, no caso sob exame, a execução da auditoria fiscal se pautou em obediência aos seguintes artigos:

- Em relação a infração 01:

Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:

I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;

II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo;

Portanto, como visto acima, o procedimento fiscal atende ao quanto previsto pela legislação aplicável, acima transcrita, nada havendo a ser contestado, observando, inclusive, que o autuante, quando da execução da diligência realizada, obedeceu a concessão do percentual de perdas de 1,02% previsto no Art. 3º, § 1º, item VI, da citada portaria.

Registro, também, que as alegações defensivas relativas a falta de inclusão de notas fiscais emitidas pelo autuado referentes a mercadorias utilizadas para consumo próprio, CFOP 59549, em ambos os exercícios fiscalizados, foram incluídas no levantamento quantitativo quando da informação fiscal, enquanto que o pedido do autuado para execução de diligência para efeito de revisão no lançamento, da forma solicitada, se torna desnecessária realização tendo em vista que: **i)** a retificação das EFDs foram efetuadas pelo próprio autuado com inclusão do inventário final do exercício de 2018 e das operações realizadas no mês 09/2018, que não constavam nas EFD anteriores, em atendimento pelo autuado da intimação feita pelo autuante, o que possibilitou a execução dos trabalhos de auditoria; **ii)** o agrupamento de mercadorias com similaridade foi efetuado pelo autuante em relação a ambos os exercícios, consoante se verifica nas planilhas elaboradas pelo autuante e mencionadas às fls. 82 e 83, sendo que, em relação ao exercício de 2019, as mercadorias “Brita” e “Gravilhão” citados pelo autuado, não foram objeto de autuação neste exercício.

Vale o registro de que o levantamento quantitativo de estoque é efetuado com base na documentação fiscal indicada pelo contribuinte em sua EFD e nos respectivos livros Registro de Inventário, estando, pois, correto o posicionamento do autuante em relação a não aceitação de documentos extra contábeis/fiscais a exemplo de planilhas e arquivos avulsos apresentados pelo autuado.

Já em relação as **infrações 02 e 03**, relacionadas a omissões de entradas de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, vejo que a autuação está em consonância com a orientação estabelecida no Art. 10 da Portaria 445/98:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/1996, art. 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/1996;

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/1996, art. 42, III, “g”);

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996);

Portanto, à luz do quanto acima transcrito, a exigência tributária se encontra correta, não tendo qualquer pertinência o argumento defensivo de que a obrigação de emitir o documento fiscal é do fabricante, pois, o que se está exigindo é imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documento fiscal (infração 02), e a pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo (infração 03) incidente sobre as mesmas operações mencionadas na infração antecedente, ambas apuradas mediante levantamento quantitativo, cujas omissões não foram elididas pelo sujeito passivo.

De maneira que, considerando que o autuado não mais se pronunciou, apesar de intimado, a respeito do resultado apresentado pelo autuante quando da diligência realizada, o que considero como aceitação tácita do mesmo do quanto apurado, acolho as correções efetuadas pelo autuante em relação a infração 01, a qual resta parcialmente subsistente no valor de R\$ 64.813,65, conforme quadro constante à fl. 83, a mantenho sem alteração as infrações 02 e 03 nos valores respectivos de R\$ 125.024,97 e R\$ 63.279,97, perfazendo o débito no montante de R\$ 253.118,59.

Por fim, quanto ao pedido do autuado para efeito de redução das multas aplicadas informo que por se tratar de penalidades previstas em lei, falece competência ao órgão julgador administrativo para atender tal pleito, razão pela qual as penalidades ficam mantidas.

Concluo, então, pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do presente Auto de Infração na forma acima exposta.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 115 a 139, ventilando os argumentos a seguir transcritos.

Inicialmente, a Recorrente ressalta que parte significativa da autuação está relacionada à suposta

diferença entre o registro de inventário e a documentação de entrada/saída de produtos, mas que houve, por parte do Autuante, erro na mensuração das operações realizadas.

Argumenta que o Autuante não contabilizou as notas fiscais de produtos adquiridos e que foram empregados no próprio consumo da Autuada, operações que, por não envolverem circulação efetiva, não atraem a ocorrência do fato gerador do imposto. Salienta que emitiu nota fiscal documentando a baixa do estoque dos materiais que foram destinados ao consumo, conforme determina o artigo 83, inciso VII do RICMS/BA.

Afirma que o Autuante desprezou os parâmetros utilizados por ela, constantes no seu plano de contas, na mensuração das supostas movimentações de estoque. Defende que foi desconsiderado o “código mestre” na identificação das mercadorias adquiridas e, posteriormente, vendidas. Explica que a utilização do “código mestre” no sistema informatizado de controle tem o objetivo de controlar a entrada e a saída de vários produtos, centralizando as operações em um único item (registro mestre). Desse modo, ressalta que, com o objetivo de reduzir a complexidade dos registros, são agrupados em um único item produtos de mesma característica, ainda que com especificações diferentes.

Narra que, com isso, os lançamentos fiscais de entrada (aquisição) das mercadorias são escriturados somente no código mestre, e não em cada um dos códigos derivados, visto que o controle de estoque é centralizado no cadastro mestre. Ressalta que as vendas, por outro lado, não são escrituradas no código mestre, ocorrendo a baixa no estoque de acordo com o código do produto derivado. Aduz que esse procedimento é adotado, entre outros motivos, em razão do preço do frete embutido em cada produto, que faz com que o preço de revenda seja diverso.

Assim, arremata que uma leitura apressada e superficial das operações pode levar à conclusão de que ocorreram vendas de produtos sem a respectiva entrada no sistema e, do mesmo modo, entradas de mercadorias desacompanhadas de saídas, em virtude do suposto “descasamento” entre a aquisição – cujo registro ocorre conforme código mestre – e a saída, que adota código específico para cada produto. Pondera que essas aparentes omissões são devidamente esclarecidas nos parâmetros de controle de estoque adotados pelo *software* que registra estas operações.

Alega que a sua escrituração fiscal digital contém uma falha no Bloco H e que a posição de estoque entregue nesse bloco em 02/2019, referente a 31/12/2018, contém quantidades erradas de produtos com valores maiores do que o real, o que levou à autuação por omissão de entradas. Ressalta que esse erro pode ser constatado através da divergência entre o inventário físico e as informações entregues no SPED fiscal.

Expõe que o relatório anexo à impugnação apresenta as posições de estoque com os devidos ajustes, bem como a retificação da EFD de 02/2019 (Bloco H), evidenciando a impropriedade da autuação. Por esse motivo, com fulcro, entre outros princípios, no princípio da verdade material, requereu a conversão do processo em diligência para que fiscal estranho ao feito possa analisar os equívocos apontados e determinar se as diferenças apontadas como omissão de saídas/entradas decorrem da não escrituração das operações ou de um mero equívoco na realização dos lançamentos.

Relata que o lançamento também tem suporte na suposta falta de recolhimento do imposto sobre mercadorias submetidas ao regime da substituição tributária “para frente”, com saída efetuada pela Autuada sem o destaque do ICMS. Defende que essas operações, sujeitas ao regime da substituição tributária, passam, nos termos na legislação estadual, a não ser tributadas, uma vez que o imposto incidente foi calculado com base nos valores constantes na pauta fiscal e recolhidos integralmente pelo substituto. Desse modo, conclui que o Auto de Infração objetiva imputar responsabilidade solidária pelo pagamento de tributos já efetivamente recolhidos aos cofres públicos e, com isso, incide em inequívoco *bis in idem*, em desrespeito aos arts. 8º e 9º da Lei nº 7.014/1996.

Pondera que o descumprimento do dever instrumental não tem por consequência o nascimento de uma obrigação tributária principal, de modo que o consequente da norma que institui o dever acessório é a aplicação de sanção, e não um fato material descrito na hipótese de incidência ou

estabelecido por meio de presunção. Cita, para amparar o seu entendimento, julgados do CONSEF/BA (Acórdãos JJFs nºs 0343-04/05 e 0102-04/02). Invocou também pronunciamento da Secretaria de Fazenda de Pernambuco (PROCESSO Nº 104.378.2013-0).

Afirma que as notas fiscais de entrada constituem apenas um dentre os diversos instrumentos postos à disposição da Administração Fazendária para melhor exercer a fiscalização. No fiel exercício de seu múnus, o Fisco pode se valer do extenso rol de deveres instrumentais a que se encontram obrigados os sujeitos passivos, de modo que uma suposta presunção de não recolhimento do ICMS em função do descumprimento deste dever acessório pode ser elidida através da análise de toda a documentação disponível. Ao contrário disso, alega que o Autuante seguiu o caminho mais simples em contrariedade ao entendimento da Súmula nº 07 do CONSEF/BA.

Por fim, destaca que não houve dolo ou intenção de fraudar, de modo que a multa imposta é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o que não se pode admitir, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal sobre o assunto em diversos julgados. Consequentemente, pugna para que, na hipótese de não serem acolhidos os argumentos anteriormente expostos, a penalidade seja reduzida com base no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/1996, que permite à autoridade julgadora readequar a multa conforme o contexto da autuação.

Registrado impedimento do conselheiro João Vicente Costa Neto declarou impedimento no julgamento devido feito parte da decisão de piso.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0139-04/23-VD, proferido pela 4ª JF, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em exame.

As infrações imputadas a Autuada, ora Recorrente, decorrem do levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (exercícios de 2018 e 2019) e tratam de omissão de saídas de mercadorias (infração 01), bem como omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (infrações 02 e 03).

Mais especificamente, a infração 01 diz respeito a falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas.

As infrações 02 e 03 se referem, respectivamente, a falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário e a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo a título de crédito fiscal, ambas decorrentes de o contribuinte ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal e, consequentemente, não ter escriturado as entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

De logo, destaco que, no Recurso Voluntário apresentado, o contribuinte apenas reitera as alegações já ventiladas em sua impugnação (folhas 14 a 39).

Inicialmente, alega a Recorrente que as supostas diferenças no levantamento quantitativo de estoques não contemplam as notas fiscais correspondentes aos produtos adquiridos e que foram empregados em seu próprio consumo, casos em que, como não há circulação efetiva, não atraem a ocorrência do fato gerador do ICMS, inexistindo, com isso, saldo de imposto a pagar. Ressalta que emitiu nota fiscal documentando a baixa de estoque dos materiais que foram destinados ao consumo, conforme determinado pelo artigo 83, inciso VII do RICMS/BA-2012.

Esse argumento foi apreciado e acolhido pelo Autuante quando da apresentação da Informação Fiscal de fls. 60 e 61, oportunidade em que reconheceu a necessidade de contabilização de todas

as notas indicadas pela Recorrente na planilha constante na mídia de fl. 52, apresentada com a impugnação, reduzindo o valor lançado da Infração 01, nos seguintes termos:

“Na sua defesa a empresa inicialmente argumenta, com razão, a não contabilização de notas fiscais de produtos empregados no próprio consumo da mesma (saídas com o CFOP 5949). Atendendo à sua reivindicação foram contabilizadas as saídas de mercadorias nesta situação, conforme notas fiscais listadas no anexo da defesa, como sejam: exercício 2018 - notas fiscais números 1913, 2068, 2070, 2403, 2438, 2973, 3307, 3564, 3765 e 3777; exercício 2019 - notas fiscais números 4234, 4764, 4787, 18393, 22823, 23059, 23947, 24064, 24124, 24423, 24508 e 24964. As notas fiscais números 4755 e 24901, ambas de 2019, contém saídas com o CFOP 5910 (doação/brinde) e este CFOP já fora inicialmente admitido. (...)”

Após a Informação Fiscal e a apresentação dos demonstrativos refeitos, a Recorrente se manifestou de maneira genérica a respeito da conclusão alcançada pelo Autuante, aduzindo que *“a infração 01 teve argumentação parcialmente acatada pelo agente fiscalizador, impondo-se, todavia, o exame acurado dos dados levantados pelo defendente para cotejo integral das mercadorias adquiridas e utilizadas para consumo próprio”*.

Analizando os demonstrativos refeitos pelo Autuante, referendados pela JJF, não verifiquei qualquer indício de irregularidade, o que é corroborado pelo fato de a Recorrente não ter apontado qualquer nota fiscal ou elemento que tenha deixado de ser observado pelo Autuante, razão pela qual não vislumbro fundamentos para a reforma da decisão recorrida nesse aspecto.

Argumenta a Recorrente que o Autuante desprezou os parâmetros, indicados no seu plano de contas, utilizados na mensuração das movimentações dos estoques. Explicou que, com o objetivo de simplificação, os lançamentos fiscais de entrada das mercadorias de mesma característica, ainda que com especificações diferentes, são escriturados somente no produto mestre e não em cada código dos derivados.

Como exemplo, cita que todas as operações envolvendo “areia” utilizam código único na identificação, apesar de se tratarem de diversos subprodutos derivados desse mesmo item.

Narra que, por outro lado, as vendas dos produtos derivados não são escrituradas no código mestre. Para cada venda, a respectiva baixa no estoque ocorre de acordo com o código do produto derivado, o que afirma acontecer, entre outros motivos, em razão do preço do frete embutido em cada mercadoria.

A partir disso, defende que uma análise superficial das operações pode *“levar à conclusão de que ocorreram vendas de produtos sem a respectiva entrada no sistema e, do mesmo modo, entradas de mercadorias desacompanhadas de saídas, face ao suposto ‘descasamento’ entre a aquisição – cujo registro ocorre conforme código mestre – e a saída – que adota código específico para cada produto”*. Assim, conclui que não há omissão, mas apenas uma interpretação distorcida do registro de cada operação.

No que diz respeito a esse fundamento recursal, conforme mesmo exposto pelo Autuante, às fls. 60 e 61, o levantamento dos estoques foi feito por espécie de mercadorias. Além disso, após o feito ser convertido em diligência pela 4ª JJF (fl. 78), o Autuante (fls. 82 a 88), em conformidade ao quanto estabelecido pelo artigo 3º da Portaria nº 445/98, realizou o agrupamento das mercadorias com similaridade em um único item, revisando o que foi necessário nos levantamentos realizados, com a observância, inclusive, do percentual de perda de 1,02% (§ 1º, inciso VI, do artigo 3º da Portaria nº 445/98).

Em tendo sido o levantamento realizado por espécie de mercadorias, com o devido agrupamento das que possuem similaridade entre si, revela-se descabida a alegação da Recorrente de que, em virtude da metodologia e da codificação utilizada em sua escrituração, o levantamento de estoques teria sido feito de forma equivocada pelo Autuante.

Observo que, ao ser intimada para se manifestar sobre os demonstrativos refeitos, a Recorrente se manteve silente (fls. 89 a 91), o que demonstra a sua inteira concordância com a última revisão feita quando da instrução do processo.

Alega a Recorrente, ademais, que, no que se refere ao registro de estoques, a sua escrituração fiscal contém falha no Bloco H entregue em 02/2019, de modo que a posição do estoque, referente a 31/12/2018, contém quantidades erradas de produtos, com valores maiores do que os reais. Aduz

que esse erro é passível de ser constatado a partir da divergência entre o inventário físico e as informações entregues no SPED Fiscal, que contém informações de mercadorias que não foram devidamente baixadas. Salienta a importância, em atenção a, entre outros princípios, o princípio da verdade material, de o processo ser convertido em diligência com o objetivo de dirimir as questões que giram em torno dessa alegação.

Pelo fato de não ter sido apresentado qualquer prova robusta que pudesse demonstrar a existência de efetiva irregularidade em relação aos dados informados na EFD e, por consequência, pelo fato de entender que todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos, indefiro o pleito de realização de diligência, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

O levantamento quantitativo é efetuado com base nos dados fornecidos pela Recorrente por meio dos arquivos eletrônicos transmitidos à EFD e a correção de tais arquivos é de sua responsabilidade, uma vez que tais registros devem refletir os dados presentes nos documentos fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias. Em caso de irregularidades, elas devem ser corrigidas antes da ação fiscal.

Com o objetivo de corroborar as suas alegações, a Recorrente acosta, aos autos, relatórios emitidos através do seu *software* de gestão, relatórios que, por serem produzidos pelo próprio contribuinte e serem passíveis de edição a qualquer tempo, não têm o condão de servir de contraprova ao quanto informado pelo próprio contribuinte em sua EFD, que faz prova contra ele (artigo 226 do CC e artigo 417 do CPC). Para comprovar as inconsistências constantes nos registros apresentados na EFD, deveria ter a Recorrente apresentado outros documentos comprobatórios, o que, contudo, não ocorreu.

Destaco que, conforme mesmo explanado pelo Autuante (fls. 82 e 83), no início da auditoria, *“foram detectados os seguintes erros na EFD da empresa: falta dos dados do estoque do inventário de 31/12/2018 e período de 09/2018 – falta de informações sobre as operações de entrada de saída”* e, em razão disso, com o objetivo de possibilitar a realização do levantamento quantitativo, a Recorrente foi intimada para regularizar a sua EFD, realizando a inclusão dessas informações. Para além disso, o Autuante afirmou que *“antes da execução da ação fiscal não houve outra retransmissão/retificação da EFD para o período de 02/2019”*, que devesse ser levada em conta no levantamento efetuado, motivo pelo qual não prosperam as razões da Recorrente também nesse ponto.

Em seu recurso, defende também a Recorrente que, no caso das infrações 02 e 03, que tratam de omissão de entradas e se referem a mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, as operações correspondentes não poderiam ser tributadas, uma vez que o ICMS incidente foi calculado com base nos valores constantes na pauta fiscal e recolhido integralmente pelo substituto. Afirma que o Auto de Infração lavrado objetiva imputar responsabilidade solidária pelo pagamento de tributos já efetivamente recolhidos aos cofres públicos e, ao fazê-lo, incide em *bis in idem*, desrespeitando o quanto disposto nos artigos 8º e 9º da Lei nº 7.014/96.

Acrescenta que a autuação se baseia, para a exigência do tributo, no descumprimento do dever instrumental de exigir a documentação pertinente no momento de adquirir a mercadoria do substituto tributário, o que, no seu entender, não se pode admitir.

No que diz respeito a essa insurgência, não ignoro o fato de que, consoante mesmo reconhece o artigo 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/1998, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento e de que a exigência do imposto, nesse caso, decorre do preceito de que a falta de contabilização das entradas autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o pagamento do imposto (artigo 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96). Também, dentro dessa linha, não desconsidero o fato de que a sujeição das mercadorias ao regime de substituição tributária é elemento que advoga contra a presunção da realização pela Recorrente de operações anteriores sem o recolhimento do imposto, uma vez que, nesse regime, as mercadorias já são recebidas por ela com fase de tributação encerrada.

Contudo, ambas as infrações estão embasadas no artigo 6º, IV da Lei nº 7.014/96, que dispõe que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos

pelo contribuinte de direito, qualquer pessoa jurídica em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas de documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea, de forma que a presente autuação está amparada em dispositivo legal aplicável ao caso, que não pode ser afastado por força do quanto disposto no artigo 167, inciso III do RPAF/BA-99.

Diante disso, não merece prosperar a alegação de que todo o imposto, relativo às mercadorias cujas entradas foram omitidas, foram pagos por substituição pelo seu fornecedor, uma vez que as entradas omitidas não estão amparadas pela documentação fiscal correspondente, que comprovaria a origem das mercadorias e o devido recolhimento do imposto.

Conforme consignado na decisão recorrida, as infrações 02 e 03, relacionadas a omissão de entradas de mercadorias submetidas ao regime da substituição tributária, estão em consonância com a orientação estabelecida no artigo 10 da Portaria 445/98 e são decorrência uma da outra.

Por fim, no que concerne à alegação de que as multas imputadas são desproporcionais, abusivas e confiscatórias, especialmente as multas por descumprimento de obrigação acessória, que não respeitam a proporcionalidade e razoabilidade, destaco que as multas imputadas possuem previsão na legislação estadual e não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99. Ressalto que não é possível a redução das multas com amparo no artigo 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 pelo fato de que esse dispositivo foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, e também pelo fato de ele, na época em que vigente, se referia a possibilidade de redução apenas das multas por descumprimento de obrigações acessórias, o que não é o caso dos autos.

Diante do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **269141.0012/21-4**, lavrado contra **CL COMERCIAL DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 253.118,59**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 189.838,62 e de 60% sobre R\$ 63.279,97, previstas pelo Art. 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS