

A.I. Nº - 1085290006/20-6
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
AUTUANTES - GILMÁRIO MACÊDO LIMA
ORIGEM - DAT METRO – IFEP COMÉRCIO

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0154-02/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Apurada através de levantamento quantitativo de estoque por item de mercadoria em exercício fechado, no exercício de 2017, restou provado, após refeitos os cálculos procedidos quando da informação fiscal por Fiscal estranho ao feito, a ocorrência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, sendo o valor da omissão de entrada maior do que o da omissão de saída. 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, conforme art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96. Afastada a arguição de mudança de critério jurídico. Aplicada, de ofício a proporção de saídas de mercadorias tributadas/não tributadas prevista na Instrução Normativa nº 57/2007. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 31/03/2020, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 126.950,54, acrescido da multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

INFRAÇÃO 01 – 04.05.02: Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, 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 estoque em exercício fechado. Fatos geradores de 2017.

Enquadramento legal: Artigos 2º, inc. I e 23-B da Lei nº 7.014/96, c/com o art. 83, inc. I do RICMS/2012 e o art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98.

A autuada através de seu advogado, impugnou o lançamento, fls. 20 a 25, na qual demonstrou a tempestividade da defesa, fez uma síntese dos fatos e reproduziu a infração.

Acusa, após análise do levantamento fiscal que embasou a autuação, o Fiscal de ter cometido alguns equívocos ao efetuar o levantamento quantitativo de estoques que culminaram com a exigência de imposto a maior no lançamento.

Explica que os equívocos são relativos à conversão das embalagens de algumas mercadorias, implicando em quantidades de saídas maiores que as efetivamente realizadas, além do fato da Fiscalização ter considerado indevidamente no quantitativo de estoques, notas complementares

de importação, cujas quantidades já haviam sido computadas no estoque, o que gerou distorção nas quantidades do estoque final.

Para demonstrar o equívoco apontado, incluiu no levantamento a indicação das notas complementares de importação e as corretas quantidades, mediante a conversão de embalagens de determinadas mercadorias, conforme consta na planilha “*Estoque Quantitativo Geral Omissões Análises*” - Doc. 3, gravado no CD anexo.

Conclui que, assim, deve ser decretada a procedência da impugnação com o consequente cancelamento do Auto de Infração.

Sob o título “*DOS PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: A BUSCA PELA VERDADE MATERIAL E A AMPLA DEFESA.*”, diz que o princípio da verdade material é basilar ao processo administrativo fiscal, visando sempre alcançar o julgamento fiel à realidade dos fatos, não se limitando aos aspectos processuais formais, motivo pelo qual o processo administrativo deve ser considerado como instrumento de garantias à efetivação dos direitos fundamentais do contribuinte relacionados à Administração Pública para enfrentar os conflitos de interesses entre ambos.

Repisa que no caso em apreço, o Fiscal cometeu equívocos na autuação que culminou na exigência de tributo de forma indevida.

Acrescenta que se mantida a exação haverá lesão ao patrimônio da autuada, na medida em que se verá obrigada a recolher imposto sem causa.

Aponta que os equívocos podem ser solucionados, se a Junta de Julgamento Fiscal converter o processo em diligência, determinando que o levantamento fiscal seja reanalisado de forma completa e objetiva.

Argui que o pedido de diligência não é extravagante, uma vez que o Processo Administrativo Fiscal é objeto propício para investigação fiscal, em vista do princípio da verdade material, vez que a possibilidade de produção de provas na fase administrativa é o que alicerça a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

Pondera ser necessário considerar todos os fatos e provas lícitas, ainda que não tragam benefício à Fazenda Pública, para apuração da verdade decorrente da análise de documentos, de perícias técnicas e na investigação dos fatos, sendo, portanto, é um dever do órgão julgador para que se tenha uma decisão justa e coerente com a verdade.

Ressalta que no decorrer da defesa, restou demonstrado o equívoco da Fiscalização o que torna necessária a diligência por Auditor da ASTEC que não participou da autuação, de modo que as referidas alegações possam ser comprovadas e promete apresentar seus quesitos oportunamente.

Requer, após a realização da diligência, que seja dado integral provimento à presente defesa, determinando-se o cancelamento do Auto de Infração e da cobrança nele contida, com seu posterior arquivamento.

Em decorrência da aposentadoria do autuante, foi designada uma Fiscal estranho ao feito, que prestou a informação às fls. 51 a 53, onde, apontou os pontos arguidos pela defesa e em relação ao fator de conversão, explicou que o contribuinte deveria informar no Registro 0220 da EFD a unidade comercial a ser convertida na unidade de estoque e atestou que na EFD consta uma informação incorreta, fato que diz ter induzido a Fiscalização ao erro.

Quanto as notas fiscais complementares, afirma que estas não poderiam expressar quantidades. Contudo, a autuada não as emitiu seguindo esta orientação, sendo outro fato que induziu a Fiscalização ao erro. As notas foram retiradas e o levantamento quantitativo de estoque foi refeito, conforme Anexos 1 a 10.

Conclui que o levantamento quantitativo de estoque passou a ter omissão de entrada maior que a de saída, resultando no ICMS a cobrar de R\$ 1.146.233,01.

Ressalta que o contribuinte não tem emitido nota fiscal de consumidor eletrônica - NFC-e, é signatário do Decreto nº 7.799/00 referente aos artigos 1º e 2º, através do processo SIPRO 142.938/2019-5, Parecer nº 13891/2019 em anexo. Portanto, só exerce a atividade econômica de atacadista.

Quanto ao pedido de diligência, aduz não ser necessária, e defende a manutenção da ação fiscal e espera dos membros deste Colégio um julgamento exemplar pela procedência do Auto de Infração.

Notificada da informação fiscal, fls. 78 e 78-A, a autuada apresentou manifestação, fls. 80 a 82, na qual fez uma síntese dos fatos e aduziu que a Fiscal em vez de apresentar o levantamento com a exclusão do imposto que está sendo cobrado, manteve integralmente o valor lançado, baseada no argumento de que após realizar as alterações relativas ao fator de conversão e exclusão das notas complementares, a omissão de entrada passou a ser maior, ocasionando imposto em patamar superior original.

Afirma não concordar com a conclusão da revisão, pois há clara alteração de critério jurídico do lançamento, prática vedada pelo ordenamento jurídico.

Pondera mesmo que a revisão dos demonstrativos resultasse em exigência de valor de imposto maior do que o lançado, não seria o caso de manutenção da autuação pelo montante autuado, mas sim a decretação da nulidade do lançamento, por não refletir a verdade dos fatos e estar em completa dissonância com o fato gerador do imposto. Caso entendesse o Fisco pela existência de tributo a ser cobrado, poderia então lavrar novo Auto de Infração.

Requer que se decrete a nulidade integralmente do Auto de Infração.

Nova informação foi prestada pela Fiscal estranha ao feito às fls. 88 a 91, na qual inicia por relacionar as alegações da defesa, lembra o teor da infração inicialmente lançada, registra as novas alegações da defesa, as quais considera não condizentes com a realidade, tendo em vista que os novos demonstrativos foram refeitos com base nas alegações da defesa e salienta que os equívocos identificados foram decorrentes das práticas da autuada quando da elaboração da EFD.

Aponta que as correções procedidas em atendimento aos argumentos da defesa, diminuíram a base de cálculo de saída e elevaram a base de cálculo da entrada, implicando em elevação do valor reclamado, exigindo o ICMS em maior valor e lembra que o CONSEF não admite elevar o valor do lançamento inicial, motivo pelo qual, o mesmo foi mantido.

Registra que o argumento de nulidade não procede, tendo em vista que o levantamento revisado reflete a verdade dos fatos, portanto, deve-se manter a autuação e fazer um novo lançamento complementar.

Frisa que a autuada não contestou os novos levantamentos, ou seja, não contestou que o valor correto seria R\$ 1.146.233,01.

Transcreve os artigos. 247 a 249 do RICMS/BA e destaca que o contribuinte é obrigado a elaborar a Escrituração Fiscal Digita – EFD conforme seus documentos fiscais.

Referindo-se a disposto no § 1º, do art. 18, do RPAF/99, salienta que a autuada foi cientificada da alteração procedida no levantamento, em consequência dos erros na confecção da sua EFD, e teve a oportunidade de se manifestar, portanto, o dispositivo do RPAF foi observado.

Conclui pela manutenção do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo uma infração à legislação do ICMS apurada mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, tempestivamente impugnado.

A cientificação do contribuinte do início da ação fiscal foi formalizada através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 21/02/2020, fl. 06 e da lavratura do Auto de Infração com a respectiva intimação para quitação do débito ou apresentação de defesa também via DT-e, em 18/05/2020, fls. 14, 16 e 17, oportunidade que recebeu os demonstrativos sintéticos e analíticos da infração contendo todos os dados e elementos necessários à perfeita cognição da infração, apensados aos autos em arquivo gravado na mídia CD, fl. 12.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, estabelecido no município de Camaçari/BA explora a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 4691-5/00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, assim como a de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados.

Em 27/10/2016, assinou com a SEFAZ/BA o Termo de Acordo – Decreto nº 7.790/2000, art. 3º-F - Redução na base de cálculo das operações de importação e nas saídas internas de bebidas alcoólicas das posições NCMs 2204, 2205, 2206, 2207 e 2208, conforme Parecer 30243/2016, renovado e vigente no exercício de 2017. Portanto, beneficiário do Decreto nº 7.799/2000.

Importante registrar que compulsando os autos, constato que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observe que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Quanto ao pedido de nova diligência, indefiro com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99 tendo em vista que considero os elementos contidos nos autos suficientes para a formação da convicção dos julgadores.

Ademais, como descrito no relatório, o lançamento foi revisto na fase da informação fiscal, atendendo plenamente aos argumentos da defesa.

Inicialmente, aplicando o roteiro de levantamento quantitativo de estoque por item de mercadoria em exercício fechado, a autoridade Fiscal apurou a omissão tanto de saídas quanto de entradas de mercadorias, sendo na forma no art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98, exigido o ICMS pela falta de recolhimento devido às saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documento fiscal e sem a escrituração fiscal, por ser essa a omissão de maior montante.

A defesa contestou o levantamento apontando que o Fiscal incorreu em dois equívocos: (i) procedeu com a conversão equivocada das embalagens de algumas mercadorias, implicando em quantidades de saídas maiores que as efetivamente realizadas; e (ii) considerou indevidamente no quantitativo de estoques, notas complementares de importação, cujas quantidades já haviam sido computadas no estoque, fato que diz ter gerado distorção nas quantidades do estoque final.

Em virtude da aposentadoria do autuante, a informação fiscal foi prestada por Fiscal estranha ao feito que, baseado nos argumentos defensivos, refez o levantamento aplicando corretamente o fator de conversão que a autuada deveria ter informado no registro 0220 da EFD, e não o fez, além de excluir as notas fiscais complementares.

Dessa forma, o levantamento quantitativo de estoque passou a ter omissão de entrada maior que a saída, com a exigência do ICMS no montante de R\$ 1.146.233,01. considerando que o valor original lançamento foi de R\$ 126.950,54, e caso adotasse o valor resultante da revisão, haveria majoração da infração, manteve o valor inicialmente cobrado.

A autuada ao ser notificada da informação fiscal, expressou seu inconformismo, agora alegando que (i) não foi reduzido o valor cobrado no Auto de Infração; e (ii) o lançamento é nulo por alterar os critérios jurídicos do lançamento original.

Inicialmente registro que a revisão procedida pela Fiscal estranho ao feito atendeu inteiramente aos reclames da defesa e procedeu a revisão e concluiu, diferente do resultado inicialmente apurado (valor das omissões de saídas superior ao valor das omissões de entradas), que a omissão de entrada foi ser maior que a omissão de saídas, majorando o valor da infração.

O entendimento da autuada de que a Fiscal manteve o valor original da infração, por ignorar os equívocos demonstrados na sua defesa, não pode ser aceito, tendo em vista que a revisão atendeu integralmente aos argumentos da defesa.

A Fiscal, explicou muito bem como procedeu as correções no levantamento, manteve as retificações, porém, por imposição do princípio do *non reformatio in pejus*, observado neste Conselho conforme a Súmula nº 11 do CONSEF, que assim estabelece: “*Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração.*”, manteve o valor inicialmente lançado na infração.

O argumento de que houve, por conta dos ajustes realizados pela Fiscal, mudança de critério jurídico, também não acato.

Explico.

O Código Tributário Nacional dispõe no seu art. 146 que a modificação do critério jurídico adotado em um lançamento, seja decorrente de um ato de ofício da autoridade ou em virtude de decisão de um órgão administrativo de julgamento ou judicial, somente poderá ser alterado em relação aos fatos subsequentes à sua introdução.

Ou seja, depois de efetuado um lançamento, o critério jurídico que o fundamentou não poderá ser modificado quanto aos fatos nele compreendidos. Portanto, caso se constate que foi adotado um entendimento equivocado, a alteração do critério jurídico é vedada para justificar o ato já praticado.

Entretanto, o mesmo CTN nos artigos 145 e 149, prevê hipóteses que o lançamento poderá ser alterado, inexistindo autorização para uma alteração na interpretação dos dispositivos legais invocados pelo agente que praticou o ato, tampouco a possibilidade de acréscimo de elementos em caso de constatação de equívoco na fundamentação inicial.

Ao contrário da alegação da defesa, verifico que não houve alteração do critério jurídico no presente caso, uma vez que o Fisco retificou o lançamento, após acatar os argumentos da defesa, albergado no disposto no art. 145, inc. I do Código Tributário Nacional.

No caso concreto, a retificação do lançamento ocorreu por força dos argumentos da defesa, que, apesar de procedentes, portanto, acolhidos, decorreram de fatos omitidos pelo sujeito passivo quando não informou na sua escrita fiscal os fatores de conversão de unidades e não cumpriu as obrigações na emissão das notas fiscais complementares. Portanto, os argumentos da defesa, se constituíram fatores que interferiram na apuração do imposto omitido, que não tinha a Fiscalização conhecimento, decorrente de comportamento da autuada.

Fica claro que a revisão decorreu da apreciação de fato não conhecido e não provado por ocasião do lançamento anterior, trazido pela defesa, portanto o caso se amolda a regra prevista no art. 149, inc. VIII do CTN, *in verbis*.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

Dessa forma, a alteração do lançamento encontra-se prevista nos artigos 145 e 149 do CTN, de cuja leitura constata-se não haver óbices para que a Fiscalização procedesse à revisão do lançamento, sem mudança do critério jurídico.

Sobre o tema, oportuno trazer lição do jurista Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros):

“Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.”.

Ressalto que a revisão foi realizada observando os mesmos critérios legais inicialmente considerados e sobre os mesmos dados e informações do contribuinte, ou seja, os registros da sua EFD, assim como os itens de mercadorias analisados foram exatamente os mesmos e aplicado o mesmo roteiro de auditoria.

Destarte, rejeito a arguição de nulidade.

A revisão apontou omissão de entradas superior no montante da omissão de saída. Seguindo o que determina o art. 13, inc. II da Portaria nº 445/98, a Fiscal tomou como devido o imposto a ser cobrado considerando a base de cálculo do montante das entradas, em observância ao previsto no citado artigo da Portaria nº 445/98, *in verbis*.

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

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, conseqüentemente, 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) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado;

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deverá ser observado o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

A infração, portanto, exige o ICMS com base na presunção de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias justificou a ocorrência das operações de saídas sem o pagamento do imposto, com base o art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, *verbis*.

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar: (...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Quanto ao mérito, a defesa não questionou ser improcedente a infração.

Considerando que a exigência se fundamenta na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, deve ser considerado as disposições da Instrução Normativa nº 57/2007, ou seja:

1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Constato que a proporcionalidade não foi considerada no cálculo do imposto devido pelo Fiscal revisor. Assim sendo, de ofício, calculei a proporção referente a operações isentas, não tributadas

e/ou sujeitas à substituição tributária, com base na Declaração e Apuração Mensal do ICMS – DMA de 2017, transmitida pelo contribuinte, conforme dados que seguem.

Ano	Totais	Tributadas	Isentas e Não Tributadas	Proporção Tributadas/Total
2017	1.089.305.973,95	848.807.469,50	240.498.504,45	0,78

Fonte: Sistema de Informações do Contribuinte - INC - DMA

Portanto, 78% das saídas de mercadorias em 2017, foram operações tributadas normalmente, que aplicado nos termos da Instrução Normativa nº 57/2007, sobre o valor da omissão de saídas, tem-se os valores das bases de cálculo do imposto e o ICMS devido:

Ano	Omissão de Entradas	Proporção Tributadas/Total	Base de Cálculo	Alíquota - %	ICMS Devido
2017	705.280,78	0,78	549.567,90	18,00	98.922,22
Total					98.922,22

A exigência do imposto com base na constatação de omissão de entradas está fundamentada em uma presunção legal que a rigor só pode ser estabelecida por lei e possui o caráter de relativa, *iuris tantum*, ou seja, admite prova que a conteste, através dos meios e elementos de prova capazes de demonstrar que o acusado não cometeu a infração que lhe foi imputada.

Em se tratando de presunção, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo acusado, provar que não praticou os atos que lhes foram imputados.

A autuada apresentou no rol de suas arguições fatos que poderiam desconstituir o lançamento, contudo, incapazes de elidir a infração.

Por fim, considerando que a revisão em atendimento as razões da defesa, concluiu pela majoração do crédito tributário e tendo em vista o que dispõe o art. 156 do RPAF/99, represento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, restando claro que ocorreu agravamento da infração e há a necessidade de lavratura de outro Auto de Infração para apurar e exigir possíveis créditos em favor do Fisco.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **1085290006/20-6**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 98.922,22** acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR