

PROCESSO	- A. I. N° 108529.0006/20-6
RECORRENTE	- CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0154-02/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 14/04/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0076-11/25-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS EFETIVAS OMITIDAS. 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 n° 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 da Instrução Normativa n° 57/2007. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário apresentado em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF n° 0154-02/24-VD, que julgou Procedente em Parte a autuação, sendo 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 n° 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 n° 7.014/96, c/com o art. 83, inc. I do RICMS/2012 e o art. 13, inc. I da Portaria n° 445/98.

A autuada através de seu advogado, impugnou o lançamento, fls. 20 a 25. Notificada da informação fiscal, fls. 78 e 78-A, a autuada apresentou manifestação, fls. 80 a 82. Nova informação foi prestada pela Fiscal estranha ao feito às fls. 88 a 91, mantendo o Auto de Infração.

A JJF apreciou a controvérsia e decidiu pela Procedência Parcial conforme o voto condutor:

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.

Observo 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 estranha 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, 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) 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.

Constatou 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	Aliquota - %	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.

O patrono do recorrente inconformado, apresenta peça recursal às fls. 112/15, onde inicialmente relata quanto à tempestividade da peça e traz razões sobre a violação dos princípios

basilares do PAF. Roga para 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.

Pondera que 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.

Disse que o Auto de Infração em tela foi lavrado para exigir ICMS em operações que seguiram todos os preceitos normativos atinentes ao imposto. Assevera que tal equívoco culminou na exigência de tributo de forma indevida, pois extrapolou o campo de tributação legalmente determinado, o que acaba por macular integralmente a autuação. Portanto, devem ser considerados todos os fatos e provas lícitos, ainda que não tragam benefício à Fazenda Pública. Essa verdade é apurada no julgamento dos processos administrativos fiscais de acordo com a análise de documentos, análise de perícias técnicas e na investigação dos fatos.

Pede pela busca da realidade dos fatos, no qual desprezou as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentam apenas à verdade formal dos fatos. Discorre que o próprio órgão fazendário deve promover, de ofício, as investigações necessárias à elucidação da verdade material, para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa e coerente com a verdade. Ou seja, a prova deve ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil.

Explica que, no processo administrativo deve-se sempre buscar a verdade, em respeito também, a outro princípio de relevante importância, qual seja, o do interesse público. A Autoridade Administrativa, portanto, pode (e deve) buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento, promovendo diligências averiguatórias e probatórias que contribuam com a maior aproximação da verdade, podendo se valer de outros elementos além daqueles já trazidos aos autos. Assim, a análise no procedimento de fiscalização deveria ter sido realizada com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não considerando no levantamento, fatos que não confirmam a possibilidade de exigência do tributo. Conclui que no processo administrativo a cognição deve ser ampla, apurando-se os fatos com o maior grau de aproximação da verdade possível.

Dessa forma, ao exigir-se ICMS sobre operações que estão fora do campo de incidência do tributo, a consequência foi a mancha com a pecha de nulidade sobre a integralidade da autuação, sendo a medida que se impõe, o decreto de anulação da integralidade do Auto de Infração.

Pede e requer que seja dado integral Provimento ao presente Recurso Voluntário.

O consº José Adelson Mattos Ramos estava impedido de votar.

VOTO

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos legais e regulamentares, de modo que deve ser conhecido e processado.

O presente lançamento imputou a prática da infração de omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, constituindo-se crédito tributário de ICMS em razão da não tributação destas operações.

Inconformada com o lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação na qual apontou uma série de inconformidades do procedimento de fiscalização, pleiteando ainda diligência fiscal para verificar a veracidade das suas alegações defensivas.

No entanto, uma vez realizada a diligência por fiscal estranha ao feito, foi verificado que a omissão de entrada seria muito maior que a omissão de saída, de modo que, caso fossem adotados os resultados da diligência, haveria um considerável agravamento da autuação fato que é vedado pelo ordenamento.

O contribuinte ainda sim se insurgiu contra o lançamento sustentando mudança de critério jurídico, que seria vedado no ordenamento, e que não teria havido qualquer redução de valores.

Todos estes pontos foram adequadamente tratados na decisão de piso, que não merece reparo.

Tanto é verdade, que o Recurso Voluntário da Recorrente sequer repete os argumentos registrados na Impugnação. Em verdade, o Recurso traz apenas argumentos genéricos atinentes à verdade material e ofensa à ampla defesa e ao contraditório, sem indicação específica acerca de eventuais irregularidades.

Alegação genérica sem comprovação equivale a não alegar.

Vale destacar, ainda, que a decisão aplicou, de ofício, a proporcionalidade no levantamento quantitativo para reduzir o valor exigido, o que demonstra o cuidado na análise do lançamento realizada pelo Juízo de piso.

Nesse sentido:

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	Aliquota - %	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.

Assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a decisão de piso que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 108529.0006/20-6, lavrado contra CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 98.922,22 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, 31 de março de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

BRUNO NOU SAMPAIO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS