

PROCESSO	- A. I. N° 274068.0007/22-3
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI.
RECORRIDOS	- SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF n° 0111-03/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 24/04/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0095-12/25-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido 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, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas. Após a revisão realizada pela Autuante, passou a ter omissão de entrada maior que a de saída, sendo refeitos os cálculos, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de nova diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário previstos no art. 169, I, alienas “a” e “b” do RPAF, interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão proferida pela 3ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 28/03/2022, refere-se à exigência de R\$ 280.243,37 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

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 em exercício fechado (2018).

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte nos seguintes termos:

VOTO

“O Defendente alegou que é necessário decretar a nulidade do presente Auto de Infração, tendo em vista a falta de documentação comprobatória mencionada nos autos, elementar à pretensão fiscal de cobrança administrativa de imposto, notadamente a Escrituração Fiscal Digital, pelo menos em seus extratos da apuração do imposto em questão, bem como memória de cálculo relatada na peça acusatória.

Disse que há citações variadas em relação aos documentos que foram apresentados, quais sejam, registros fiscais de documentos de entradas de mercadorias e aquisição de serviços, registros fiscais de apuração de ICMS (operações próprias), Escrituração Fiscal Digital – EFD e NF-e em meio magnético, sem ao menos ser demonstrado o extrato daqueles campos colocados na peça fiscal que servem de base para a presente cobrança.

A Autuante informou que a infração foi apurada com base nas NF-e e na EFD. Estes documentos foram emitidos pelo Defendente e estão de posse deles. Nas mídias das folhas 32 constam a Escrituração Fiscal Digital – EFD, Escrituração da Apuração, Entrada e Saída gerados pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED - Versão 2.7.1 do Visualizador, relatórios contábeis e notas fiscais de entrada e saída em XML. Também constam nas citadas mídias todos os anexos mencionados no PAF, que foram dados ciência ao contribuinte.

Observo que a ausência no PAF de cópias das NF-e e EFD utilizadas na apuração do débito constante da exigência fiscal não constitui cerceamento do direito de defesa porque não impede o Defendente de conferir a exatidão quanto às mercadorias, quantidades, valores e os demais dados, bem como o cálculo do imposto apurado no levantamento fiscal. Portanto, inexistindo as correspondentes notas fiscais nos autos, não há como se entender que há insegurança quanto à infração imputada ao autuado, e não implica nulidade da autuação.

Nos termos do art. 46 do RPAF/BA, há necessidade de fornecer cópias ao autuado, em se tratando de elementos obtidos em poder de terceiros. Nesse caso, não precisam ser entregues documentos dos quais, o contribuinte já dispõe.

Atualmente, utiliza-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, o Autuado tem condições de conferir os dados utilizados na apuração do débito.

Como prejudicial de mérito, o Defendente alegou violação ao princípio da verdade material. Disse que os fatos apurados pela Autuante no Auto de Infração ora impugnado não revelam a real verdade, mas, tão somente, evidenciam que a autoridade fiscal não os investigou, e de forma não vinculada, mas discricionária, fez apontamentos sem fundamentos factuais. Afirmou que merece anulação o Auto de Infração impugnado, por inexistência de motivação, imprescindível para o lançamento.

A Autuante afirmou que as planilhas são claras e objetivas. Nos anexos existem todas as informações necessárias para demonstrar o imposto reclamado como data, número e chave do documento fiscal, código da mercadoria, descrição da mercadoria, NCM, valor da mercadoria, quantidade, medida e outras informações necessárias para demonstrar o imposto reclamado.

Entendo que o motivo se encontra descrito na acusação fiscal. 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 em exercício fechado (2018).

Na descrição dos fatos consta a explicação de como foi realizado o levantamento fiscal e a informação de que foram elaborados os demonstrativos 1 a 8, que fazem parte do Auto de Infração e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético.

O Impugnante afirmou que após a Informação Fiscal a Autuante refez os cálculos, reduzindo o débito originalmente apurado. Apresentou o entendimento de que, em vista do reconhecimento da falha da autuação pela Autuante, o Auto de Infração deve ser anulado, e em razão do erro de direito cometido pela Fiscalização, não há outra medida que é a anulação do Auto de Infração.

A Autuante disse que a redução não se deu em função dos dispositivos do enquadramento legal. O valor remanescente tem todos os requisitos legais para a sua procedência e o fato de o Autuado se defender com detalhes nas suas manifestações apresentadas é prova de que não houve cerceamento de defesa.

Sobre esta alegação, conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “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”. O Defendente foi intimado e se manifestou quanto aos ajustes efetuados pela Autuante.

Quanto ao método aplicado na apuração do imposto exigido no presente Auto de Infração, os demonstrativos da autuante são compreensíveis, indicam os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e os valores exigidos. O Autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.

A Autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu a infração, fundamentando com a indicação dos documentos e livros fiscais, demonstrativos e relatórios, seus dados e cálculos, assim como indicou o enquadramento legal. Assim, quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo defensor, constato que o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade.

O Autuado apresentou o entendimento de que a conversão do julgamento em nova diligência é medida que se

impõe, em observância ao princípio da verdade material no processo tributário administrativo.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de nova diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, "a", do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos.

Vale ressaltar que por determinação deste órgão julgador, foi realizada diligência e foi dado conhecimento ao contribuinte quanto ao resultado da mencionada diligência. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pela Autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da 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 em exercício fechado (2018).

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. É cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

O Defendente alegou que a Autoridade Fiscal não considerou diversas notas fiscais de saídas para contagem do estoque, porém as mesmas constam no SPED Fiscal, de modo que o ICMS foi recolhido.

A Autuante informou que as notas foram examinadas e constam no REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Por este motivo foram incluídas no ANEXO 11 - SAÍDA - SOST - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL.

O Defendente afirmou que as divergências apontadas pela fiscal nos itens 11030, 12667, 12662, 17729, 12661, 12664 e 12663 são decorrentes de diferenças já cobradas no Auto de Infração n° 2740680021/18-8 referentes ao período de 2017, ou seja, o imposto está sendo cobrado duas vezes;

De acordo com as informações da Autuante após os ajustes realizados, os itens 11030, 12661, 12662, 12663 e 12664 ficam zerados. O item 12667 não fica zerado e só será abatido 540 unidades. O item 17729 também não fica zerado, só será abatido 100 caixas e as demais quantidades foram analisadas no item 3 da informação fiscal. Os valores foram abatidos na coluna T, do ANEXO 9 - DEMONSTRATIVO DO ESTOQUE - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL. Diz que o item 17729 - EXTRATO TOM BONARE SH 24X340G foi analisado no tópico 3, folha 533, e no tópico 5, folhas 534 a 535, tendo como resultado a anulação da cobrança. Apesar do referido item constar no anexo 9, ele está com quantidade e valor de ICMS zerados.

O Defendente alegou que a fiscalização está considerando diversas notas fiscais para contagem do estoque e devoluções de notas fiscais emitidas como venda para entrega futura, as quais não movimentam o estoque.

A Autuante informou que a situação foi revista e as notas fiscais de números 679355, 680071, 680072, 691368, 693004, 712147, 716773, 726645, 745973, 749628, 756050, 756485, 757616, 759516 e 762190 foram excluídas no ANEXO 13 - DEMONSTRATIVO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL.

Em relação às operações de comodato, o Defendente alegou que a Autoridade Fiscal não considerou as notas fiscais de saídas dessas operações no levantamento do ICMS a pagar.

De acordo com os esclarecimentos da Autuante, o Autuado deu entrada de ZENIUS e GEMINI (cafeteira nespresso), xícara, pires e outros itens com o CFOP de compra para revenda e utilizou o crédito. Esses itens constam no inventário, que é destinado a mercadoria para revenda e não para itens do Ativo Não Circulante. Na EFD, consta os itens ZENIUS e GEMINI (cafeteira nespresso), xícara, pires com o código de indicador de propriedade/posse que significa item de propriedade do informante e em seu poder. Isto significa que praticamente todo estoque para revenda descrito na EFD está contabilizado. Não existe indicação destes itens em posse de terceiros.

Como deveria fazer o lançamento fiscal se o item fosse para comodato e não o fez: Usar CFOP de compra de bem para o Ativo Imobilizado, pagar DIFAL e lançar o crédito do CIAP na proporção 1/48. Caso a mercadoria seja transferida do estoque de mercadoria para o Ativo para ser item de comodato, a empresa deve emitir uma nota fiscal para dar baixa no estoque, estornar o crédito e lançar o bem no Ativo Imobilizado

Em relação às operações de comodato, disse que o Defendente não traz fato novo, a atualização que existe sobre o assunto é o julgamento da 1ª CJF, referente ao AI 274068.0021/18-8, da mesma empresa e sobre a mesma matéria. Acórdão CJF 0342-11/22-VD.

Considerando as alegações apresentadas na impugnação e em sustentação oral na sessão de julgamento

realizada em 25/07/2023, quando o Patrono do Autuado, alegou que poderia comprovar que houve entradas e saídas com notas fiscais referentes a mercadorias em comodato, essa 3ª JJF determinou a realização de diligéncia para o Autuado comprovar as referidas operações em comodato.

Em atendimento à Intimação efetuada pela Autuante, o Defendente afirmou que a documentação solicitada se refere ao período de 01/01/2018 a 31/12/2018, e que não foi possível identificar nos registros de sua contabilidade as operações correspondentes ao período indicado.

Como meio de demonstrar e reforçar a sua boa-fé, informou que fez constar a partir do exercício de 2021 todas as operações envolvendo o Comodato de mercadorias, conforme se depreende dos documentos apresentados no CD-R, sobre os quais requer a juntada (fl. 647).

Observo que não incide ICMS nas operações de circulação de bens em decorrência de contrato de comodato (emprestimo), locação ou arrendamento mercantil ("leasing"), bem como o respectivo retorno, desde que devidamente comprovado, incluindo a escrituração dos documentos fiscais correspondentes.

O Autuado deve manter a guarda dos documentos fiscais e comprovantes das alegações defensivas quando relativos a operações ou prestações objeto impugnação ao lançamento fiscal, até a decisão final pelo Órgão Julgador, ainda que esta venha a ser proferida após o prazo de decadência. Nesse caso, os documentos e escrituração referentes a outro exercício não pode servir como prova das operações realizadas.

O inventário deve representar o estoque físico levantado pelo contribuinte, bem como as operações de entradas e saídas de mercadorias com documentação fiscal, inexistindo possibilidade de nova contagem física em exercício posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se realizar nova diligéncia fiscal para verificar a apuração do mencionado estoque físico ou documentação fiscal que não se refira à época das operações realizadas.

Por outro lado, a alegada boa-fé do Defendente não é capaz de elidir a acusação fiscal considerando que, nos termos do artigo 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente. Neste caso, constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente ou beneficiário, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

Observo que a diligéncia fiscal realizada com vistas a comprovar as operações em comodato não obteve êxito e a Autuante informou que a documentação anexada pelo Defendente não foi capaz de provar a ocorrência dos fatos que alega, não comprovou através da contabilidade que efetua operações em comodato e, no procedimento padrão, não se considera no levantamento quantitativo de estoque operações de comodato, pois não são operações com mercadoria e sim com bens.

Explicou como foi efetuado o lançamento fiscal: A empresa deu entrada de ZENIUS e GEMINI (cafeteira nespresso), xícara, pires e outros itens com o CFOP de compra para revenda e utilizou o crédito. Esses itens constam no inventário, que é destinado a mercadoria para revenda e não para itens do Ativo Não Circulante.

Também explicou como deveria fazer o lançamento fiscal se o item fosse para comodato e não o fez: Usar CFOP de compra de bem para o Ativo Imobilizado, pagar DIFAL e lançar o crédito do CIAP na proporção 1/48. Caso a mercadoria seja transferida do estoque de mercadoria para o Ativo para ser item de comodato, a empresa deve emitir uma nota fiscal para dar baixa no estoque, estornar o crédito e lançar o bem no Ativo Imobilizado. Itens do Ativo Imobilizado não constam do inventário.

No caso em exame, entendo que não deve ser acatada a alegação defensiva, considerando a escrituração apresentada pelo Defendente, conforme destacado pela Autuante. Assim, concordo com o posicionamento da autuante, quanto aos procedimentos que deveriam ter sido adotados pelo Defendente em relação ao comodato, o que não ficou comprovado nos autos. Trata-se de operações nas quais se deve aplicar as regras concernentes às operações de circulação de mercadorias.

O Defendente alegou, ainda, que a Autoridade Fiscal não considerou as notas fiscais de saída de produto de uso e consumo para conserto. A Fiscalização considerou originariamente apenas a NF-e de entrada 685.054 com CFOP 1.949. Foram examinadas as NF-e 685.055 e 16161. Consta na NF-e 685.055 o CFOP 6.915 - remessa de bem para conserto. A NF-e 16161, de CFOP 2.916 - retorno de bem remetido para conserto, consta no campo INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES os dados: "referente a NF-e 685.055". Sendo assim, bastaria a emissão destas notas para documentar a operação e não havia a necessidade de emissão na NF-e 685.054.

A Autuante informou que efetuou os necessários ajustes, conforme ANEXO 9 - DEMONSTRATIVO DO ESTOQUE - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL.

Em relação ao Decreto nº 7799/00, o Defendente afirmou que a Autoridade Fiscal ignora o fato de que o autuado usufrui os benefícios do referido Decreto, isto é, redução de 41,176% da base de cálculo, conforme decisão judicial emanada no processo nº 0529035-03.2018.8.05.0001.

A Autuante ressaltou que na omissão de saída ou omissão de entrada de mercadorias, não se pode qualificar a

saída para contribuinte inscrito no CAD-ICMS e, por consequência, não se pode aplicar a redução da base de cálculo, de 41,176%. Concluiu que existe equívoco por parte do Defendente e não se trata de desobediência à decisão judicial e sim, cumprimento da legislação.

Observo que o tratamento tributário previsto no art. 1º do Decreto nº 7.799/00 somente se aplica a operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, destinadas a contribuintes também inscritos. Portanto, concordo com o posicionamento da Autuante, considerando que em se tratando de levantamento quantitativo que resulta na exigência de imposto pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis, não há como aplicar o benefício estabelecido no Decreto 7.799/00, haja vista que o mencionado decreto se aplica às saídas para contribuintes inscritos, e no caso de omissão de saídas apurada por meio de levantamento quantitativo de estoque não se pode afirmar que as mencionadas saídas foram efetuadas exclusivamente para contribuintes inscritos.

O Defendente apresentou o entendimento de que, pela própria descrição da infração, o suposto ilícito tributário consistiu em “ausência de recolhimento de ICMS”, de modo que o valor do imposto somente será perfeitamente identificado se forem analisados de forma conjunta os débitos e os créditos.

Como já mencionado neste voto, na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e sendo constatado que houve omissão de saídas ou de entradas apurados os preços médios, e encontrada a base de cálculo para se determinar imposto devido. Portanto, o levantamento fiscal constitui comprovação suficiente da infração, inexistindo necessidade de apuração de conta corrente, também, não há necessidade de se proceder ao exame dos lançamentos contábeis, no desenvolvimento de levantamento quantitativo de estoques, haja vista que se trata de um roteiro tipicamente de natureza fiscal.

Na manifestação apresentada às fls. 604/616, o Defendente afirmou que o valor de ICMS que o Fisco Estadual da Bahia apurou deveria ser de R\$ 27.860,72 (vinte e sete mil, oitocentos e sessenta reais e setenta e dois reais), ao invés de R\$ 47.363,46 (quarenta e sete reais, trezentos e sessenta e três reais e quarenta e seis centavos).

A Autuante mencionou a metodologia de apuração do imposto realizada mediante o levantamento quantitativo de estoque, que passou a ter omissão de entrada maior que a saída, apurando o valor do imposto exigido no ANEXO 12 - DEMONSTRATIVO DO ESTOQUE - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL (fls. 587/591 do PAF).

De acordo com o levantamento fiscal (Anexo 1 – fls. 16/20 do PAF), foi apurado omissão de saída de mercadorias em expressão monetária superior ao da omissão de entradas, sendo exigido o imposto relativo à omissão de saídas, considerando que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.

Com a revisão efetuada pela Autuante a situação se inverteu, passando o valor lançado em relação à omissão de entradas superior ao resultado da omissão de saídas, apurado no levantamento quantitativo de estoques. Neste caso, prevalecem os valores decorrentes da constatação de omissão de entradas por ser superior ao valor encontrado na omissão de saída por meio do levantamento quantitativo de estoques.

Sobre essa alteração apurada quando da revisão realizada pela Autuante, o Defendente foi intimado e apresentou manifestação, tendo recebido cópias dos novos demonstrativos.

Quando se efetua levantamento quantitativo, havendo omissão do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão do fato à luz da legislação (art. 6º da Portaria 445/98), podendo ser exigido imposto embasado na previsão legal de presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais.

Conforme art. 13, inciso II da referida Portaria 445/98, constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido 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, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas.

Portanto, nos moldes como foi apurada e descrita a irregularidade, acato as informações da Autuante, considero correta a acusação fiscal e a autuação é subsistente em parte, no valor de R\$ 27.494,54 conforme ANEXO 12 - DEMONSTRATIVO DO ESTOQUE - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL (fls. 587/591 do PAF).

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

A JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF-BA.

No Recurso Voluntário, o Recorrente apresenta insurgência quanto ao remanescente do

julgamento da infração 01, arguindo a preliminar de violação ao princípio da verdade material, por não ter sido indicado adequadamente, ao seu sentir, o pressuposto, de fato, além da motivação explícita, clara e congruente, nos termos do inciso VII, do art. 2º e § 1º, do art. 50 da Lei Nº 9.784/1999, pelo que requer a nulidade por vício de legalidade.

No mérito, reafirma que houve integral cumprimento da intimação para comprovação das operações de comodato quando intimada para apresentação de uma série de documentos referentes ao período de 01/01/2018 a 31/12/2018.

Indicou que informou, na oportunidade, não ter sido possível identificar nos registros de sua contabilidade as operações correspondentes ao período indicado acima, mas que *“ainda assim, considerando a existência de casos julgados de forma semelhante, como meio de demonstrar e reforçar a sua boa-fé, bem como a busca incansável pela verdade material, (...) fez constar a partir do exercício de 2021 toda a operação contábil do comodato, de forma extemporânea, pois não havia mais a possibilidade de efetuar a retificação do SPED, já que estava sobre ação fiscal. Já os contratos assinados pelos clientes, com suas respectivas notas fiscais foram emitidos e apresentados para fiscalização de todo o período de 2018.”*

Destaca que todas as notas fiscais que embasam as operações de comodato apresentadas pela Recorrente estão no SPED Fiscal, tendo sido devidamente autorizadas e validadas, ressaltando que *“embora as operações não estejam registradas na contabilidade como deveriam ter sido, ainda assim, as operações são válidas, por estarem acobertadas das notas fiscais e contratos.”*

Destaca que em caso semelhante obteve êxito, citando expressamente o julgamento pela 4ª JJF no **Auto de Infração nº 274068.0011/18-2 - ACÓRDÃO JJF Nº 0147-04/23-VD**.

Na sequência, reitera que o item 16786 ACUCAR CRISTAL PINDORAMA 30X1KG é uma divergência decorrente do período de 2017, cobrada no Auto nº 2740680021/18-8, significando isto que está sendo cobrado o imposto duas vezes, sendo tal situação agravada pelo fato de que o citado Auto de Infração nº 2740680021/18-8 ainda não foi julgado em definitivo, eis que a Impugnação foi julgada parcialmente procedente e o consequente Recurso Voluntário, na sessão de julgamento do dia 21 de janeiro de 2021, foi convertido em diligência, assim estando, sem data para novo julgamento.

Pugna ainda pela conversão do julgamento em diligência, para que as inúmeras incorreções que apontam existir sejam reanalisadas, através da diligência fiscal, nos termos do disposto no artigo 123, § 3º do Decreto nº 7.629/1999, mantendo-se, apenas, o montante realmente devido pela Recorrente.

Ao fim, pleiteia a reforma do Acórdão recorrido, para que seja determinada a total anulação do auto de infração, nos seguintes termos:

- a)** Seja acolhida a preliminar de nulidade apontada, tendo em vista a violação ao princípio da verdade material, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN c/c artigo 2º da Lei nº 9.784/1999;
- b)** Na remota hipótese de ultrapassada a preliminar, no mérito, a anulação do AIIM é medida que se impõe e, sendo assim, pleiteia-se pela total anulação do Auto de Infração nº 274068.0007/22-3, afastando a pretensa cobrança de ICMS em decorrência da errônea imputação da base de cálculo da cobrança do tributo, bem como pela visível ocorrência de bis in idem nas autuações, aplicando-se o disposto no artigo 18, IV, “a” do RPAF.
- c)** Caso a autoridade julgadora entenda que os elementos comprobatórios aqui anexados, ou juntados pela fiscalização, não são suficientes para sua acertada decisão, que o julgamento seja revertido em diligência, visando apontar e aferir a legalidade e regularidade das operações ora impugnadas.

Registrada a presença dos representantes Srs. Anderson Ramos, Andressa Gomes e Ana Luiza Carvalho e, a autuante Sra. Crystiane Menezes Bezerra, na sessão de videoconferência que participaram e exerceram o direito regimental da fala.

É o relatório.

VOTO

Quanto ao cabimento do Recurso de Ofício, observo que a decisão recorrida desonerou parcialmente o sujeito passivo em montante superior a R\$ 200.000,00, estando, portanto, conforme estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração objeto do recurso de ofício deveu-se ao acatamento, pela JF, das revisões feitas pelo Autuante em sede de informação fiscal após a apresentação da impugnação efetuada pelo ora Recorrente nos autos. Nestes termos, as desonerações havidas por indicação do próprio auditor em sede de informação fiscal (fls. 529 a 538), foram assim justificadas:

“(...)
AUTO 274068.0021/18-8

Segundo a recorrente, as divergências apontadas pela fiscal nos itens 11030, 12661, 12662, 12663, 12664 e 12667, 15911 e 17729, folhas 399 a 493, são decorrentes de diferenças já cobradas no Auto de Infração nº 274068.0021/18-8 referentes ao período de 2017, ou seja, o ICMS está sendo cobrado duas vezes.

A defendente citou no arquivo RESPOSTA SOST - ANEXO 1 ESTOQUE SOST 2018 que o item 15911 - MOLHO TOM TRAD BONARE SH 2KG é análogo ao item 11030.

Na realidade não consta o item 15911 - MOLHO TOM TRAD BONARE SH 2KG no ANEXO 24 - ESTOQUE SOST 2017 - INFORMAÇÃO FISCAL, do AI 274068.0021/18-8. As demais divergências foram analisadas no item 3 desta informação fiscal.

As notas fiscais 28.044 e 28.046 estão lançadas no ANEXO 4 - DEMONSTRATIVO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA - 2018 e no ANEXO 10 - DEMONSTRATIVO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL.

COD	DESCRICAÇÃO	OMISSÃO ENTRADA 2017	OMISSÃO SAÍDA 2018
‘11030’	OLEO SOJA VILA VELHA BAG 18L	1.496,000	1.496,000
‘12661’	MILHO VERDE GOIAS VERDE LT 24X200G	90,000	90,000
‘12662’	MILHO VERDE GOIAS VERDE LT 2KG	360,000	360,000
‘12663’	ERVILHA GOIAS VERDE LT 24X200G	50,000	50,000
‘12664’	ERVILHA GOIAS VERDE LT 2KG	138,000	138,000
‘12667’	EXTRATO TOM BONARE SH 2KG	540,000	578,000
‘17729’	EXTRATO TOM BONARE SH 24X340G	100,000	116,000

Os itens 11030, 12661, 12662, 12663 e 12664 ficam zerados. O item 12667 não fica zerado e só será abatido 540 unidades. O item 17729 também não fica zerado, só será abatido 100 caixas e as demais quantidades foram analisadas no item 3 desta informação fiscal. Os valores foram abatidos na coluna T, do ANEXO 9 - DEMONSTRATIVO DO ESTOQUE - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL.

(...)
7 - CONSENTO

A defendente alega que a fiscalização não considerou as notas fiscais de saída de produto de uso e consumo da Impugnada para conserto. A recorrente adquiriu o item 18042 - DISCO DE TRACIONAMENTO UM para uso e consumo, conforme nota fiscal 13618 em 2016. Após, foi necessário o envio do produto ao fornecedor para conserto, conforme nota fiscal 685055. Após conserto, o fornecedor emitiu a nota fiscal 16161.

A fiscalização considerou originariamente apenas a NF-e de entrada 685.054 com CFOP 1.949.

Foram examinadas as NF-e 685.055 e 16161. Consta na NF-e 685.055 o CFOP 6.915 - remessa de bem para conserto. A NF-e 16161, de CFOP 2.916 - retorno de bem remetido para conserto, consta no campo INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES os dados: “referente a NF-e 685.055”. Sendo assim, bastaria a emissão destas notas para documentar a operação e não havia a necessidade de emissão na NF-e 685.054.

O item 18042 - DISCO DE TRACIONAMENTO UM foi excluído no ANEXO 9 - DEMONSTRATIVO DO ESTOQUE - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL.

8 - OUTRAS IMPUGNAÇÕES

(...)
O item 17623 - AGUILA AG 220 BR - a empresa se creditou do ICMS no valor de R\$ 1.128,40 conforme NF de compra nº 954.314 do fornecedor Nestle Brasil, porém a fiscal está cobrando o valor de R\$ 6.093,36. (NF de

compra da máquina no anexo). Na realidade, como foi omissão de saída e só existe a nota fiscal de entrada, logo deve-se aplicar o MVA para computar a base de cálculo, conforme letra “a”, do inciso II, do art. 23-B, da Lei nº 7.014/96.

Com relação ao item 18022 - MAQUINA NESPRESSO ESSENZA VERMELHA 220V também foi omissão de saída e só existe a nota fiscal de entrada. Neste caso, tem de aplicar o MVA para computar a base de cálculo, conforme letra “a”, do inciso II, do art. 23-B, da Lei nº 7.014/96.

Com relação ao item 17027 - JAMONEIRA RUSTICA CERATTI UM, a impugnante cita no arquivo RESPOSTA SOST - ANEXO 1 ESTOQUE SOST 2018 que conforme extrato (relatório) apresentado, folhas 328 a e 329, pode-se ver que todas as movimentações foram realizadas mediante emissões de NF-e. Quantidade informada pela Autoridade Fiscal no estoque inicial e final estão divergentes. Segue relatório (extrato) das movimentações do item desde a realização do cadastro.

A defendente não foi clara em apontar erro no levantamento fiscal. Ratifico os demonstrativos do respectivo PAF.

Com relação ao item 15114 - WH DOUBLE BLACK LABEL 1L a defendente cita no arquivo RESPOSTA SOST - ANEXO 1 ESTOQUE SOST 2018 que conforme extrato (relatório) apresentado, folhas 517 a 519, pode-se ver que todas as movimentações foram realizadas mediante emissões de NF-e. Quantidade informada pela Autoridade Fiscal no estoque como omissão de saída não procede.

A defendente não foi clara em apontar erro no levantamento fiscal. Ratifico os demonstrativos do respectivo PAF.

A NF-e 761.759 foi incluída no ANEXO 10 - DEMONSTRATIVO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL.

Após a cientificação do Contribuinte e a apresentação das suas respectivas razões, o feito foi novamente encaminhado à Auditoria que, em resposta (FLS. 624/629), que destacou, ao rechaçar os argumentos apresentados pela Defesa, que a metodologia de apuração do imposto realizada mediante o levantamento quantitativo de estoque, que passou a ter omissão de entrada maior que a saída, apurando o valor do imposto exigido no ANEXO 12 - DEMONSTRATIVO DO ESTOQUE - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL (fls. 587/591 do PAF).

Quanto ao ponto, entendo como pertinente a posição adotada pela JJF na medida em que não vislumbro qualquer ilegalidade no acatamento do procedimento adotado pela auditoria, já que decorrente da aplicação direta do art. 13, II da Portaria nº 445/98, conforme trecho da decisão que ora destaco:

“De acordo com o levantamento fiscal (Anexo 1 – fls. 16/20 do PAF), foi apurado omissão de saída de mercadorias em expressão monetária superior ao da omissão de entradas, sendo exigido o imposto relativo à omissão de saídas, considerando que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.

Com a revisão efetuada pela Autuante a situação se inverteu, passando o valor lançado em relação à omissão de entradas superior ao resultado da omissão de saídas, apurado no levantamento quantitativo de estoques. Neste caso, prevalecem os valores decorrentes da constatação de omissão de entradas por ser superior ao valor encontrado na omissão de saída por meio do levantamento quantitativo de estoques.

Sobre essa alteração apurada quando da revisão realizada pela Autuante, o Defendente foi intimado e apresentou manifestação, tendo recebido cópias dos novos demonstrativos.

Quando se efetua levantamento quantitativo, havendo omissão do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão do fato à luz da legislação (art. 6º da Portaria 445/98), podendo ser exigido imposto embasado na previsão legal de presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais.

Conforme art. 13, inciso II da referida Portaria 445/98, constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido 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, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas.

Portanto, nos moldes como foi apurada e descrita a irregularidade, acato as informações da Autuante, considero correta a acusação fiscal e a autuação é subsistente em parte, no valor de R\$ 27.494,54 conforme

ANEXO 12 - DEMONSTRATIVO DO ESTOQUE - 2018 - INFORMAÇÃO FISCAL (fls. 587/591 do PAF). ”

Diante destes elementos, a JJF promoveu o acolhimento das razões apresentadas pelo Autuante, notadamente porque se referiram ao exercício natural do contraditório e ampla defesa como ponto essencial à busca da verdade material, havendo que se considerar, para todos os efeitos, como escorreita a decisão adotada diante da prova coligida aos autos.

Portanto, à míngua de evidências em sentido contrário, notadamente porque a prova dos autos aponta justamente para a integridade da operação de revisão adotada pelo Autuante, entendo pela manutenção da decisão.

Quanto ao Recurso Voluntário, sou pelo conhecimento, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99).

Inicialmente, cumpre-me rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, arguida genericamente pelo Recorrente visando revisão da decisão de piso por suposta violação ao princípio da verdade material.

Em análise detida dos autos, não se verifica qualquer elemento capaz de promover a reanálise na forma proposta pelo Recorrente, ainda mais diante do regular desenvolvimento dos fatos em discussão, que partiu de escorreito trabalho fiscal, cujas balizas se mostram claras e devidamente fundamentadas, tanto que oportunizou a apresentação de defesa do Recorrente (fls. 41/53) e o acolhimento parcial dos seus argumentos em sede de informação fiscal (fls. 529/538), fatos que representam, a toda evidência, a exata compreensão do objeto questionado e a capacidade, daí decorrente, de apresentar os seus argumentos e ter aptidão para influenciar válida e eficazmente na tomada de decisão que se seguiu.

Ainda assim, em homenagem aos princípios da verdade material e da consequente investigação dos fatos apresentados pelo Autuado e da necessidade de manifestação deste em face dos contra-argumentos apresentados pelo fisco, o feito fora convertido em diligência a fim de especificar ainda mais o objeto da prova por ele pretendida (fls. 635/636), notadamente diante da constatação de que, quando da informação fiscal, foram incluídas mercadorias que não constavam no levantamento fiscal originalmente efetuado, pelo que concedido prazo para manifestação, que veio aos autos nas fls. 672/678.

Nestes termos, considerando que o auto de infração contém descrição clara, precisa e sucinta dos fatos considerados como infrações de obrigações tributárias principal e acessórias; a indicação dos respectivos dispositivos legais em que se fundamente a exigência fiscal, e tidos por infringidos, inclusive demais ocorrências ou informações úteis ao esclarecimento da ação fiscal, não vislumbro a alegada nulidade com base no inciso VII, do art. 2º e § 1º, do art. 50 da Lei nº 9.784/1999, devendo ser mantido hígido o lançamento tal qual efetuado, porque em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99.

Ademais, entendo por bem indeferir o pedido de diligência/perícia requerido pela Recorrente por considerar suficientes para a formação de minha convicção dos elementos contidos nos autos.

Quanto ao mérito, tenho que o cerne da pretensão recorrida reside nas teses relacionadas ao quanto decidido para as operações de saída e retorno de máquinas em comodato e quanto ao item 16786 ACUCAR CRISTAL PINDORAMA 30X1KG, que seria uma divergência decorrente do período de 2017 e que estaria sendo cobrada também no Auto de Infração nº 2740680021/18-8, ou seja, em duplicidade.

Sobre os pontos recorridos, diferentemente do quanto alega o Recorrente, há que se registrar que o AUTO DE INFRAÇÃO Nº 274068.0021/18-8 já foi julgado pela 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, nos termos do ACÓRDÃO CJF Nº 0342-11/22-VD, não havendo se falar, portanto, em pendências outras decorrentes da realização de diligências naqueles autos, tampouco a alegada cobrança em duplicidade quanto ao item 16786 ACUCAR CRISTAL PINDORAMA 30X1KG, inclusive porque o recurso ali interposto foi improvido.

No que tange aos presentes atos, quanto à alegação de que não foram consideradas as operações relacionadas às saídas e retorno de máquinas em comodato, assim se posicionou o auditor em sede de informação fiscal (fls. 535/536):

“6 – COMODATO

De acordo com a impugnante, a fiscalização não está considerando as notas fiscais de saídas e retornos das operações de comodato (CFOP 5908/6908 e 1909/2909).

A defendente não comprovou através da contabilidade que efetua operações em comodato.

Como fez o lançamento fiscal: A empresa deu entrada de ZENIUS e GEMINI (cafeteira nespresso), xícara, pires e outros itens com o CFOP de compra para revenda e utilizou o crédito. Esses itens constam o inventário, que é destinado a mercadoria para revenda e não para itens do Ativo Não Circulante.

Como deveria fazer o lançamento fiscal se o item fosse para comodato e não o fez: Usar CFOP de compra de bem para o Ativo Imobilizado, pagar DIFAL e lançar o crédito do CIAP na proporção 1/48. Caso a mercadoria seja transferida do estoque de mercadoria para o Ativo para ser item de comodato, a empresa deve emitir uma nota fiscal para dar baixa no estoque, estornar o crédito e lançar o bem no Ativo Imobilizado

Itens do Ativo Imobilizado não constam do inventário.

Como deveria fazer o lançamento contábil se o item fosse para comodato e não o fez: Quando o bem é para operação em comodato o contribuinte deve: 1 - na aquisição dos bens que serão objeto de contrato de comodato, a empresa comodante deve registrá-los em uma conta própria do Ativo Não Circulante subgrupo imobilizado; e, 2 - na entrega do bem à comodatária, a comodante deve transferir o bem para conta própria do imobilizado em operação

Através do Sistema ContAgil da Receita Federal e da ECD é possível gerar o balancete e diário geral com o plano de contas padrão. Analisando o balancete e diário, não foi identificado que a empresa lança na sua contabilidade bens para operações de comodato.

Foi consultado no diário geral por amostragem as notas fiscais com CFOP 5.908 de números 676339, 683915, 693538, 701178, 707017, 713332, 720445, 728650, 734139, 739254, 748259 e 758717 e não foram localizadas. Na ECD, a conta 1.1.03.01.0001 - Estoque Mercadoria tem em 2017 o valor de R\$ 11.157.712,24 e na EFD é de R\$ 11.157.722,25. O valor do estoque de 2018 da ECD é de R\$ 16.065.568,85 e da EFD é de R\$ 16.069.028,24. Na EFD, consta os itens ZENIUS e GEMINI (cafeteira nespresso), xícara, pires com o código de indicador de propriedade/posse sendo 0, que significa item de propriedade do informante e em seu poder. Isto significa que praticamente todo estoque para revenda descrito na EFD está contabilizado. Não existe indicação destes itens em posse de terceiros.

A conta 1.2.03.01.0004 – Maquinas e Equipamentos do Ativo Imobilizado, subgrupo da conta 1.2.03.01 - BENS EM OPERACAO, não tem a descrição de itens como ZENIUS e GEMINI (cafeteira nespresso), xícara, pires. No Ativo Imobilizado não tem contas para operação de comodato, como por exemplo bens reservados para comodato ou bens cedidos em comodato.

A fiscalização comprovou que não houve operação de comodato registrado na contabilidade.

Uma vez que a operação de comodato não é contabilizada, o Fisco pode interpretar como disfarce para uma saída sem tributação, ou seja, uma omissão de saída. Portanto os itens são para revenda e não do Ativo Imobilizado, devendo ser incluído no levantamento quantitativo de estoque.

Não há correção a fazer sobre esta matéria.”

E a posição do Autuante se repetiu nas diversas informações fiscais apresentadas em resposta aos questionamentos apresentados pelo Contribuinte, sendo de se destacar que este, em sede recursal e a despeito de questionar a integridade do posicionamento do fisco, confessou expressamente que, ao ser intimado para apresentação de documentação comprobatória do comodato referente ao período de 01/01/2018 a 31/12/2018, “informou não ter sido possível identificar nos registros de sua contabilidade, as operações correspondentes ao período indicado acima”.

Informou ainda que “(...) fez constar a partir do exercício de 2021 toda a operação contábil do comodato, de forma extemporânea, pois não havia mais a possibilidade de efetuar a retificação do SPED, já que estava sobre ação fiscal. Já os contratos assinados pelos clientes, com suas respectivas notas fiscais foram emitidos e apresentados para fiscalização de todo o período de 2018”, tendo asseverado que “não deixou de apresentar os documentos solicitados, mas tão somente não apresentou no período indicado, tendo em vista que seria impossível retroagir no

tempo e atingir os fatos ocorridos em 2018".

Por fim, sustentou o recorrente que *"embora as operações não estejam registradas na contabilidade como deveriam ter sido, ainda assim, as operações são válidas, por estarem acobertadas das notas fiscais e contratos"*.

Como se vê, a fiscalização foi além do simples argumento de não apreciação da documentação fiscal de suporte apresentada pelo contribuinte, mesmo este tendo reconhecido a sua inidoneidade para os fins por ele colimados, mas avançou para consolidar e comprovar que não houve operação de comodato registrado na contabilidade, termos em que denota que satisfez os questionamentos postos na manifestação inicial e, agora, genericamente reiterados.

Nestes termos, portanto, não se verifica a oposição de impugnação específica do quanto decidido ou fundamentos hábeis a elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal conforme julgamento ora recorrido, que caminhou pela procedência parcial da autuação.

Como cediço, o Processo Administrativo Fiscal baiano, a despeito de ser permeado pelo informalismo e garantia do contraditório e ampla defesa como pressupostos para a conformação dos fatos e circunstâncias constantes do processo, aí inclusas as alegações, argumentações e provas, todos no interesse do estabelecimento de ambiente adequado para a formação do convencimento do órgão julgador ao resolver as questões suscitadas no processo, não isenta o Recorrente dos deveres básicos relacionados aos argumentos que propõe.

Daí porque determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o Recorrente do ônus elisivo/modificativo do direito embandeirado pelo Fisco por meio do auto em julgamento, bem assim não lhe reconhece direito à recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, ocasião que atrai, para a Recorrente, o ônus específico da prova, nos termos do que dispõem os arts. 140 a 143 do RPAF.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

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 274068.0007/22-3, lavrado contra **SOST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 27.494,54, 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, 20 de março de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS