

A. I. Nº - 298932.0001/12-1
AUTUADO - ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ LUIZ SANTOS SOUZA e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 20.05.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0084-02/13

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Refeitos, mediante diligência, os cálculos da autuação, remanescem diferenças tanto de entradas como de saídas, no mesmo exercício. A tributação nesse caso deve recair sobre a diferença de maior expressão monetária, a de saídas. Diligência realizada reduziu o valor do imposto apurado inicialmente. Não acolhida a arguição de nulidade. Negado o pedido de perícia, considerando que os autuantes acataram os argumentos e documentos apresentados pela defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 29/03/2012, para constituir o crédito tributário ao ICMS no valor histórico de R\$734.800,07, em razão de: Infração – 04.05.02 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Anexo 1 - 2007, Anexo 2 - 2008, Anexo 3- 2009 e Anexo 4- 2010.

O autuado, às folhas 165 a 194, ao impugnar o lançamento tributário, argüiu nulidade por entender que o lançamento de ofício infringiu a norma interna, em especial a Portaria nº 445 não ofereceu prova concludente de que o evento ocorreu na estrita normativa; deixou de agrupar itens de mercadorias da mesma espécie, relatando que apurou a base de cálculo do imposto pelo maior valor monetário das saídas tributadas, não deu tratamento tributário adequado às supostas omissões de entradas e saídas de mercadorias e por fim, não forneceu elementos suficientes para se determinar com segurança o levantamento fiscal, assim, incorreu em ofensa aos princípios da legalidade, da tipicidade, da não comutatividade e da verdade material, por conseguinte, o auto de infração é nulo de pleno direito ou, no mínimo improcedente.

Frisa que o Princípio da legalidade é o limite imposto pela Constituição Cidadã (denominação cunhada por Ulysses Guimarães, de referência à Constituição Federal de 1988) em favor dos particulares contra o Poder Estatal. Este limite foi previsto, primeiramente, no Título II da CF/88, que trata dos Direitos e Garantias Fundamentais, quando restou consagrado, no Capítulo I, dentre os direitos individuais e coletivos (art. 5º, inciso II) e, em relação à Administração, ele representa o primeiro e principal dever a ser observado pelo ente público, na forma do art. 37, caput, da Carta Política.

Quanto ao Princípio da Legalidade Tributária, cita doutrinadores para fundamentar sua tese de que o fato da vida não pode ser enquadrado no tipo legal, de caráter punitivo, apontado pela fiscalização, se não decorrer, exclusivamente, da lei e que norma punitiva tem que ser interpretada restritivamente.

Em relação ao Princípio da Verdade Material em matéria tributária, aduz que as informações fiscais extraídas de arquivos magnéticos do contribuinte mereciam rigoroso cuidado por parte da Administração Pública Tributária, no que concerne à análise dos registros das operações comerciais, especialmente, àquelas relacionadas aos itens de mercadorias objeto da compra e venda. Entende que os arts. 2º e 3º da Portaria nº 445 de 10.08.1998, não foram observados pela fiscalização ao apurar o crédito tributário, restando violada a norma tributária interna e, em consequência, materializando um fato jurídico tributário inexistente, bem como, exigindo-se indevidamente o pagamento de tributo contra o sujeito passivo.

Sustenta que ao captar informações no Registro 75 – SINTEGRA, diversos códigos de mercadorias deixaram de ser agrupados pela fiscalização, como: código 14129271 (NCM 15079019), 1546220 (NCM 76071190), 7296226 (NCM 48025610) etc., representando a totalidade da suposta omissão de saídas em discussão, quando a descrição dos produtos revelava-se idêntica.

Argumenta que não cabe alegar dificuldade de identificação da mercadoria, pois, sabiamente a legislação interna disciplinou a exigência de se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Também, deve-se levar em consideração que todas as mercadorias estão identificadas no arquivo magnético com sua respectiva NCM, não justificando a omissão do fisco em desprezar os itens de mercadorias no levantamento quantitativo de mercadorias por espécie em exercício fechado, portanto, o descumprimento da legislação aliada à falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, resulta na nulidade o auto de infração a teor do art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA.

Ainda, como preliminar de nulidade, questiona o local da lavratura do auto de infração, entendendo que a fiscalização deixou de atender às disposições do Código Tributário Nacional, em seus artigos 108, inciso I e 196, que obriga a lavratura do Auto de Infração no local da verificação da infração, isto é, no próprio estabelecimento fiscalizado, conforme o melhor entendimento doutrinário, tornando-o ineficaz e nulo de pleno direito, quando lavrado na própria Repartição Fiscal, como ocorreu no presente caso, aplicando-se a mesma regra aos autos lavrados em escritório do Auditor Fiscal ou em qualquer outro local diverso do estabelecimento fiscalizado.

Acrescenta que este procedimento pode dar margem à quebra da segurança jurídica e põe em risco a própria seriedade que deve existir nas relações fisco-contribuinte e nos demais atos administrativos da fiscalização, com visível desprezo ao próprio princípio do contraditório, pois, durante as diligências de fiscalização, o contribuinte tem direito sagrado de se fazer representar (Carta Magna, art. 5º, LV, 133).

No mérito, reitera as alegações apresentadas como preliminar e nulidade, aduzindo que na apuração do crédito tributário o preposto fiscal deixou de cumprir as exigências contidas na Portaria nº 445 de 10.08.1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, em consequência, viciou o ato administrativo tributário ante a ausência de prova material; deixou de agrupar e reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins; levou em conta para a apuração da base de cálculo do imposto o maior valor monetário das saídas tributáveis; aplicou a alíquota interna de 17%, sem contudo, observar as diversas situações tributárias, bem como, não concedeu o crédito de imposto na apuração do tributo.

Salienta que o crédito tributário foi apurado com a ausência de prova material do fato impositivo; sem a observância dos procedimentos previstos nos art. 2º, 3º e seguintes da Portaria nº 445 de 10.08.1998, que exige criterioso rigor na quantificação das mercadorias, no que concerne a adoção de unidade de medida idêntica a utilizada pelo contribuinte e, agrupamento e reunião num mesmo item as espécies de mercadorias afins, nas hipóteses em que determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, que é o caso.

Da leitura da descrição do fato aposto no lançamento de ofício este teria inicialmente a descrição de omissão de entradas, ou, segundo a orientação, falta de contabilização de entradas de

mercadorias; o certo é que, há evidente contradição entre a descrição do fato e a tipificação da infração, esta tida como omissão de saídas, cujos efeitos é a nulidade do Ato Administrativo Tributário, também sob este fundamento.

Apresenta seu entendimento em relação ao inciso I, do art. 7º da Portaria nº 445/1998, para resumir que, não existe a hipótese de omissão de receitas e, para que se obtenha a certeza da afirmativa, basta que se faça o reprocessamento dos arquivos magnéticos do contribuinte, agrupando e reunindo os itens de mercadorias afins, observando-se os códigos; NCM; grupos e subgrupos; descrição da mercadoria; quantidade e preço unitário. Também, ao descrever no Auto de Infração a determinação da base de cálculo do ICMS no maior valor monetário das saídas tributáveis, quando, o art. 5º, I, da Portaria nº 445/1998, determina que a base cálculo do imposto deve ser feita pelo preço médio das operações de saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período da fiscalização, concretizou a insegurança denunciada do lançamento fiscal.

Afirma que o autuante ao processar os arquivos magnéticos do autuado deixou de considerar diversos códigos de mercadorias (ex. 14129271 – Óleo Soja Primor Fritura Pet 1x20 900ml – NCM 15079019 – unidade Caixa), no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias por espécie em exercício fechado, em consequência, constituiu um crédito tributário inexistente:

- 1- não adotou o Agente Fiscal os procedimentos de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado exigidos pela Portaria nº 445 de 10.08.1998, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia;
- 2- não adotou o tratamento tributário adequado na análise do resultado obtido após a conclusão do levantamento, pois, simplesmente aplicou a alíquota interna de 17%, sem, contudo, separar as mercadorias por situações tributárias;
- 3- não adotou critério rigoroso na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades de entradas, as quantidades de saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento, a teor do art. 3º, I, da Portaria nº 445/1998;
- 4- deixou de agrupar as mercadorias denominadas por mais de uma denominação e/ou códigos de identificação, como exige o art. 3º, III, da Portaria nº 445/1998.

Em relação aos relatórios de auditoria de estoques, SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE ENTRADAS, sustenta que a omissão do fisco de agrupar e reunir os diversos itens de mercadorias da mesma espécie num item de mercadorias afins, objeto do levantamento fiscal, originou a constituição de crédito tributário inexistente em face de uma apuração de imposto inconsistente.

Diz que os dados que serviram de base para o levantamento fiscal foram extraídos do Registro 75 – SINTEGRA, indubitavelmente, lá estão gravados inúmeros códigos de mercadorias da mesma espécie que, foram desprezados pelo preposto fiscal, em consequência, não foram agrupados e reunidos no mesmo item de mercadoria, assim, foi apurado o imposto que ora se impugna, citando: a) Código 14129910 – Óleo Soja Primor PET 1x1 900ML e b) Código 14129271 – Óleo Soja Primor PET 1x1 900ML.

Como prova do alegado informa que anexa à defesa cópias de documentos com o código 14129271: Anexo I: Relatório Interno do Produto; Anexo II: Nota Fiscal – Fatura (x) Saída; Anexo II: Nota Fiscal – Fatura (x) Entrada.

Argumenta que ao deixar de considerar o Código 14129271 – Óleo Soja Primor PET 1x1 900ML, o preposto fiscal apurou valores a título de omissão de saídas de forma indevida. Além de não fazer o agrupamento e reunião do referido item de mercadoria, com o Código 14129910 – Óleo Soja Primor PET 1x1 900ML, Primor PET 1x1 900ML, deixou de considerar no levantamento fiscal o valor de imposto recolhido sobre aquele item de mercadoria, situação que se repetiu com diversos itens de mercadorias comercializados pelo contribuinte, durante todo o período abrangido pela ação fiscal. Com a finalidade de esclarecer os fatos; de viabilizar a averiguação de códigos de mercadorias nos arquivos magnéticos e com o intuito de elidir a exigência fiscal,

anexa planilha IV-CÓDIGOS NÃO CONSIDERADO PELA FISCALIZAÇÃO, contendo a descrição de diversos códigos de mercadorias não considerados pela fiscalização.

Quanto a determinação da base de cálculo, diz que conforme descrição do fato no auto de infração, a mesma foi apurada com base no maior valor monetário das saídas tributáveis, contrariando, os relatórios fiscais que constam o preço médio, tal erro, contribuem para a insegurança e insubsistência da autuação fiscal.

Relativamente a tributação, aduz que foi aplicada de forma linear a alíquota interna de 17%, sem considerar as diversas situações tributárias das mercadorias comercializadas pelo contribuinte, a saber: isentas, não tributáveis e substituição tributária.

Protesta pelo aproveitamento do crédito fiscal no percentual de 10% (dez) por cento, sobre a base de cálculo do imposto apurado em levantamento fiscal, ou, no percentual a ser apurado de acordo com a origem dos produtos supostamente não registrado na escrita fiscal do autuado conforme indevida descrição constante no auto de infração.

Reitera que segundo o princípio da verdade material tributária a motivação deve ser respaldada em provas, sendo insustentável o lançamento ou ato de aplicação de penalidade que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento, como se observa no caso em discussão.

A Administração tem o dever de provar o fato jurídico ou ilícito tributário que dão suporte a seus atos e, não mero ônus de prova, cabendo ao contribuinte apenas o ônus de contra-prova. A ausência de prova é, manifestamente, um vício que afeta o ato administrativo tributário, principalmente, aos procedimentos de elaboração do lançamento revestidos de erros materiais, como é o caso, que de forma intencional ou, não, deixou-se de considerar diversos itens de mercadorias da mesma espécie no levantamento quantitativo de estoques, quando a norma que rege a matéria exige rigor no desenvolvimento da ação fiscal em respeito ao controle da legalidade.

Conclui que o procedimento administrativo é um ato vinculado e ao exercê-lo o agente, não interfere com apreciação subjetiva alguma, uma vez, existe prévia e objetiva tipificação legal do único comportamento possível da Administração em face de situação igualmente prevista, por conseguinte, o levantamento fiscal em desacordo com a Portaria nº 445 de 10.08.1998, é inválido, portanto, nulo de pleno direito.

Mais uma vez avoca a Constituição Federal ressaltando que o crédito de imposto nas operações de aquisições de mercadorias é um direito constitucional do contribuinte em face do princípio da não-cumulatividade, transcrevendo doutrina e jurisprudência, de outros tribunais, sobre o tema.

No que se refere ao percentual da multa aplicada, diz que ocorreu inadequada capitulação da multa aplicável, porque, ainda que a autuação fosse mantida, a multa em questão é das mais graves previstas na legislação e inaplicável ao caso, bem como em razão do erro na consideração da tipificação legal. Aduz que a própria Constituição Federal de 1.988, no Capítulo “DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR”, no artigo 150, inciso IV diz que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo, com efeito, de confisco.”

Destaca que a aplicação da SELIC como taxa de juros, tal como aconteceu com a TRD, tem sofrido fortes revezes no Judiciário, pela sua óbvia inconstitucionalidade e pela sua inaplicabilidade para fins tributários, culminando com a decisão de sua arguição pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no RESP nº 215.881/PR (DJU 19/06/2000). Dessa forma, não bastando a total inconsistência do auto de infração e da multa aplicada, quer ainda o fisco exigir taxa de juros sabidamente ilegal e inconstitucional.

Entende que há necessidade de ser realizada perícia contábil nos livros fiscais e arquivos magnéticos (Registro 75 – SINTEGRA) enviados pelo contribuinte para a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em razão das inconsistências levantadas pelo Auditor Fiscal, na auditoria de estoques, especificamente, referente ao levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em desacordo com a Portaria nº 445/1998, não adotando

critério rigoroso na quantificação das mercadorias, o preposto fiscal deixou de observar a legislação tributária que disciplina a matéria, principalmente quando não considerou vários códigos de mercadorias utilizados pelo Autuado que especifica com exatidão a mercadoria comercializada.

Frisa que não fora observado as diversas unidades de medidas, principalmente, a espécie de mercadoria por unidade, caixa, caixa com “x” unidades, pacote, garrafa, fardo etc, pois, determinadas mercadorias comporta vários subgrupos ou diversas referências adotadas internamente pelo contribuinte a fim de viabilizar a revenda de produtos.

Formula os seguintes quesitos:

- a) Qual a natureza das operações com mercadorias realizadas pelo autuado, especificamente, as constantes no arquivo magnético do contribuinte (SINTEGRA - Registro 75)?
- b) Qual a situação tributária de cada item de mercadoria relacionado pelo Auditor fiscal?
- c) Informar se o Auditor Fiscal considerou em seu levantamento fiscal os itens de mercadorias listados na anexa planilha - IV-CÓDIGOS NÃO CONSIDERADO PELA FISCALIZAÇÃO?
- d) Com referência aos itens de mercadorias gravados nos arquivos magnéticos do contribuinte que, serviram de base para o levantamento fiscal, prestar as seguintes informações: Existem mercadorias sujeitas ao Regime da Substituição Tributária? Mercadorias com base de cálculo reduzida? Mercadorias isentas ou não tributáveis do ICMS? Quais? Qual o valor contábil das mercadorias por situação tributária? Qual o valor da base de cálculo do ICMS? Qual o valor do imposto devido?
- e) Informar se com a inclusão dos valores dos itens de mercadorias não considerados pela fiscalização, é possível concluiu pela insubsistência total ou parcial do lançamento de ofício?
- f) Protesta pela apresentação de quesitos complementares.

Ao final, requer:

- a) Seja declarada a nulidade do lançamento de ofício que constituiu o crédito tributário em razão de inobservância da Portaria nº 445/1998; por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração e em razão do local de lavratura do auto de infração.
- b) Em sendo ultrapassada a preliminar argüida, seja julgado improcedente o auto de infração em discussão, como única medida capaz de afinar-se com os superiores postulados da Lei, da Verdade e da Justiça;
- c) Requer a homologação dos valores pagos do ICMS, reconhecidos como devido na defesa.

Os autuantes, fls. 229 a 241, ao prestar a informação fiscal, ressaltam que a infração está devidamente respaldada na Legislação Estadual, especialmente quanto à Portaria nº 445 de 10/08/1998, e nos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que foram confrontados com os dados escriturados nos livros fiscais da empresa.

Destacam que a defesa alega a inobservância de procedimentos previstos na Portaria nº 445/1998, no entanto, não apresenta, dados ou documentação que permitam a comprovação do fato examinado.

Aduzem que a descrição e a tipificação da Infração 01 – 04.05.02, conforme Auto de Infração/Termo de Encerramento (fl. 01) indica a “*Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis...*” com base nos “*Anexo 1 - 2007, Anexo 2 - 2008, Anexo 3 - 2009 e Anexo 4 – 2010*” que apresentam, exclusivamente, relatórios que demonstram omissões de saídas. (fls. 13 a 92). Portanto, não há o que se falar em contradição entre a descrição do fato e a tipificação da infração.

Em relação ao levantamento fiscal, dizem que, mais uma vez demonstraram que a Infração 01 – 04.05.02 do Auto de Infração/Termo de Encerramento (fl. 01) indica a “*Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis...*” com base nos “*Anexo 1 -*

2007, Anexo 2 - 2008, Anexo 3 - 2009 e Anexo 4 - 2010” que apresentam, exclusivamente, relatórios que demonstram omissões de saídas. (fls. 13 a 92). Portanto, os Relatórios de Omissões de Entradas citados pela Impugnante, integrantes do Anexo 5, não constam da descrição da Infração 01 - 04.05.02 e não fundamenta a tipificação e o cálculo do imposto devido, e sim, servem para demonstrar que o valor monetário das omissões de saídas foi maior que o valor monetário das omissões de entradas.

Em relação a base de cálculo, informam que a descrição da Infração 01 não indica que a base de cálculo para determinação do imposto devido foi o maior valor monetário das saídas, como parece entender a Impugnante. Na descrição da Infração 01 consta que levou-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas, ou seja, no levantamento quantitativo de estoque apurou-se que o valor monetário das omissões de saídas (Anexos 1,2,3,e 4) foi maior que o valor monetário das omissões de entradas (Anexo 5) e, por esta razão, foi considerado o valor monetário das omissões de saídas, estando este procedimento de acordo com a Portaria 445/1998, conforme abaixo:

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

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, "a", e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;”...

Por este entendimento, a Impugnante volta a alegar que os Auditores Fiscais Autuantes não adotaram os procedimentos exigidos pela Portaria 445/1998, que utilizaram a alíquota interna de 17% sem separar as mercadorias por situação tributária, não adotaram critério rigoroso na quantificação do estoque inicial, estoque final e inventário relativo a cada item do levantamento e, por fim, deixaram de agrupar mercadorias denominadas por mais de uma denominação e/ou códigos de identificação.

Em relação ao levantamento quantitativo, frisam que o questionamento da defesa quanto o agrupamento será melhor detalhado, pela própria defesa, no item 3.1.1.3. Desta forma, deixam para apresentar as alegações no subitem seguinte.

A seguir apresentam quanto às demais alegações da Impugnante referentes a este subitem:

1. *“Não adotaram os procedimentos exigidos pela Portaria 445/1998.”*

A Infração 01 está devidamente respaldada na legislação tributária, especialmente na Portaria 445/1998;

2. *“Que utilizaram a alíquota interna de 17% sem separar as mercadorias por situação tributária.”*

Destacam que a defesa não aponta sobre quais mercadorias foram aplicadas alíquotas divergentes da situação tributária do produto. No entanto, analisando-se os Relatórios *Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas*, a exemplo da fl. 35, verifica-se que os Auditores Fiscais Autuantes aplicaram outras alíquotas e as reduções de base de cálculo, de acordo com cada situação tributária. Portanto, não aplicaram simplesmente a alíquota interna de 17% como afirmou a Impugnante. Ainda assim, foram revistas algumas alíquotas aplicadas no Auto de Infração, conforme novos relatórios *Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas* - 2007 a 2010. (fls. 246 a 253 e CD fl. 262)

3. *“não adotaram critério rigoroso na quantificação do estoque inicial, estoque final e inventário relativo a cada item do levantamento.”*

Salientam que, mais uma vez, a defesa não apresenta, dados ou documentação que permitam a comprovação do fato examinado. No entanto, pode-se verificar nos Relatórios *Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas*, o estoque inicial, estoque final e inventário estão de acordo com os arquivos magnéticos enviados pelo autuado, sendo que os auditores fiscais autuantes realizaram as conversões das embalagens para unidades.

Destacam que é importante salientar que a defesa afirma que as descrições dos códigos 14129910 e

14129271 são idênticas. No entanto, verifica-se no relatório Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2007 que o código 14129271 possui descrição diferente da citada acima pelo autuado, ou seja, a descrição do código 14129271 é Óleo de Soja Primor Fritura PET 900ML.

Salientam que, portanto, os dois códigos possuem diferentes descrições de mercadorias. O código 14129910 - tem a descrição Óleo Soja Primor PET 1x1 900ML enquanto o código 14129271 é Óleo de Soja Primor Fritura PET 900ML (grifo nosso). Por esta razão, os Auditores Fiscais Autuantes não realizaram o agrupamento destes dois produtos.

Ao analisarem as planilhas *CÓDIGOS NÃO CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO*, anexadas pela defesa, informam que verificaram que, da totalidade de agrupamentos de produtos constantes dos relatórios *Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2007 a 2010*, a defesa questiona um total de 40 agrupamentos.

Destacam que para subsidiar a Informação Fiscal quanto ao questionamento da defesa, os Auditores Fiscais autuantes analisam e se posicionam acerca de cada um dos agrupamentos apresentados pela defesa como inconsistentes. (fls. 242 a 245). Da análise, verificaram que, do total de 40 agrupamentos questionados (2007 a 2010), 28 agrupamentos possuem descrições dos produtos divergentes e, em alguns casos, até mesmos volumes das embalagens diferentes, o que impossibilita os seus agrupamentos como requer a impugnante, a exemplo dos seguintes agrupamentos: Planilha 2007 fl. 242

SARDINHA G. COSTA PQ TOMATE <u>88884</u> 1x5 <u>130G</u>	SARDINHA G.COSTA PQ TOMATE <u>AB.</u>
<u>FACIL</u> 10x5 <u>83G</u>	
<u>ZZZZZ</u>ATUM PESCADOR <u>RALADO</u> 1x1 <u>170G</u>	ATUM PESCADOR RALADO <u>ABRE FACIL</u> 1x24 <u>120G</u>
ÓLEO SOJA <u>PRIMOR PET</u> 1x1 900ML	ÓLEO SOJA PRIMOR <u>FRITURA</u> PET 1x20 900ML
BZ.AVENTAL <u>COPATEX</u> 1x1 1UND	BZ.AVENTAL SINTETICO 1x1 1UND

Ressaltam que, no entanto, verifica-se que a defesa, na descrição de alguns produtos, utiliza caracteres antes da informação do nome do produto, conforme segue: Planilha 2007 fl. 242

<u>ZZZZZ</u>HP. PAPEL HIG.NEVE U. SOFT FDAQ 1x1 8RLO	HP. PAPEL HIG.NEVE U. SOFT FDAQ 1x8 8RLO
---	---

Planilha 2008 fl. 243

<u>BZ.</u> GARFO MESA MILENIUM DISOLLE 1x1 6UND	GARFO MESA MILENIUM DISOLLE 1x1 6UND
--	---

Realçam que este procedimento da defesa induziu ao entendimento inicial de se tratar de produtos diferentes. No entanto, verifica-se que são produtos idênticos, apesar das diferenças de caracteres nas descrições.

Assim, acatam a ponderação defensiva quanto à necessidade de refazer 12 agrupamentos do total de 40 apontados pelo autuado como incompletos, fls. 242 a 245.

Desta forma, realizaram novos agrupamentos dos referidos produtos, incluindo o terceiro produto indicado pela defesa, o que resultou na apresentação de novos relatórios - *Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2007 a 2010*, fls. 246 a 253, com a conseqüente redução do valor em R\$74.668,80. Desta forma o valor da Infração 01 passa a totalizar R\$660.131,27.

Sublinham que a descrição da Infração 01 não indica que a base de cálculo para determinação do imposto devido foi o maior valor monetário das saídas, como parece entender a defesa. Na descrição da Infração 01 consta que levou-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas, ou seja, no levantamento quantitativo de estoque apurou-se que o valor monetário das omissões de saídas (Anexos 1,2,3,e 4) foi maior que o valor monetário das omissões de entradas (Anexo 5) e, por esta razão, foi considerado o valor monetário das omissões de saídas, estando este procedimento de acordo com a Portaria 445/1998.

No toante a alegação defensiva de direito ao crédito fiscal deixam a decisão para este Conselho.

Em relação ao local da lavratura do Auto de Infração, evidenciar que visando sustentar a alegação de nulidade em razão do Auto de Infração não ter sido lavrado no estabelecimento fiscalizado, a Impugnante faz referencia ao Código Tributário Nacional, Art. 108, inciso I e Art.

196, os quais transcrevem:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

Firmam que da análise dos dispositivos legais utilizados pela defesa, para sustentar a tese de nulidade, verifica-se, que o Artigo 108, inciso I e o Artigo 196, ambos do Código Tributário Nacional, não trazem nenhuma restrição à lavratura do Auto de Infração fora do estabelecimento fiscalizado, nem mesmo aborda a questão do local da lavratura do Auto de Infração.

Focam que, contrário ao que afirma a defesa quanto à impossibilidade da lavratura do Auto de Infração fora do estabelecimento fiscalizado, verifica-se que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, Art. 39, parágrafo 1, possibilita a lavratura na repartição fazendária.

Em relação a alegação defensiva de inadequação, ilegais e a inconstitucionalidade da multa aplicadas e dos juros com base na SELIC, afirmam que não cabe nem ao autuante nem ao Conselho de Fazenda a análise da constitucionalidade do lançamento tributário, pois o próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto Nº 7.629 de 09 de Julho de 1999, em seu artigo 167, inciso ‘I’, faz esta restrição.

Quanto ao pedido de perícia asseguram que apresentaram o Auto de Infração e relatórios das infrações identificadas, bem como todos os documentos exigidos pelo RPAF, que demonstram a natureza das operações e situação tributária dos produtos relacionados na autuação, considerando desprovidas as alegações da defesa para a realização de diligência.

Em suas informações fiscais, os autuantes solicitam a manutenção do Auto de Infração considerando as alegações apresentadas em resposta aos questionamentos defensivos, ficando evidenciado que a infração constante do Auto de Infração está devidamente respaldada na Legislação Estadual, especialmente quanto à Portaria nº 445 de 10/08/1998, e nos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa.

No entanto, registram que acatam em parte a impugnação, no que se refere à necessidade de revisão dos agrupamentos realizados, incluindo outros produtos em 12 agrupamentos, apresentando novos relatórios - *Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas* – 2007 a 2010, alterado o valor de R\$ 734.800,07, para o valor R\$ 660.131,27, conforme discriminado abaixo:

Infração – 04.05.02	Valor histórico do A.I (R\$)	Valor histórico após impugnação (R\$)
31/12/2007	137.679,80	96.051,13
31/12/2008	362.691,28	356.423,01
31/12/2009	140.329,44	120.534,74
31/12/2010	94.099,55	87.122,39
Total do Débito	734.800,07	660.131,27

Em relação às alegações nulidade em razão do local da lavratura do Auto de Infração e de inconstitucionalidade na imposição de juros com base na SELIC e na aplicação de multas exorbitantes, bem como a solicitação de perícia, reiteram que consideram desprovidas diante das razões expostas na informação fiscal.

O autuado recebeu, fls. 263 e 265, cópia da informação fiscal e dos novos demonstrativos, sendo intimado para se manifestar no prazo legal.

Em nova manifestação defensiva, fls. 267 a 276, o autuado aduz **que após** a verificação dos 40 (quarenta) itens de mercadorias apontadas pelo autuado a título de exemplo, os autuante refizeram o agrupamento e houve por bem reduzir o valor autuado, em R\$74.668,80.

Argumenta que o objetivo inicial do autuado não foi atendido pela fiscalização, considerando que, a revisão do lançamento se limitou em refazer o agrupamento de apenas alguns itens, quando, a incorreção e inconsistência paira sobre a quase totalidade dos itens aditados nos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Demonstrada a fragilidade da apuração do crédito tributário, uma vez que, realizada sem a observância dos art. 2º, 3º da Portaria nº de 10.08.1998, urge a necessidade de se examinar e revisar o levantamento fiscal em sua integralidade, pelo seguinte:

- 1- ficou demonstrado que não houve critério rigoroso no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias;
- 2- restou evidente que o agrupamento e reunião dos itens de mercadorias não foram efetuados como manda a Portaria nº 445/1998, principalmente, porque não se observou os vários subgrupos ou diversas referências dos produtos.
- 3- não foram selecionadas as diversas situações tributárias, como: produtos sujeitos ao regime da substituição tributária; produtos isentos e não tributáveis e os casos de alíquotas diferenciadas, já que, o Auditor Fiscal aplicou a alíquota linear de 17% sobre a base de cálculo das mercadorias;
- 4- não foi levado em consideração o disposto no art. 6º da Portaria nº 445/1998;
- 5- não foi concedido o crédito de imposto no momento de apuração do crédito tributário;
- 6- e por fim a descrição do fato constante do auto de infração como omissão de entrada e a tipificação da infração tida como omissão de saídas que, segundo orientação da referida Portaria, a infração seria a falta de contabilização de entradas de mercadorias e não omissão de saídas, como imposto.

Conclui que a medida mais adequada seria anular o Auto de Infração, com vistas a se proceder a um novo levantamento fiscal com observância das peculiaridades que o caso exige, principalmente no estrito respeito ao princípio da legalidade.

A fim de demonstrar a inconsistência na apuração do crédito tributário, o autuado apresenta novos demonstrativos, ampliando o número de itens de mercadorias que não foram agrupados e considerados pela fiscalização e, por conseguinte, originou a diferença de estoques resultante na cobrança indevida de imposto. A título de informação, os 05 (cinco) primeiros dígitos do código do produto, representa o produto em si e os 03 (três) últimos números do código do produto, representa a embalagem do produto. As anexas planilhas elaboradas pelo autuado demonstram a composição de estoque do contribuinte com agrupamento de todos os códigos, fls. 271 as 272.

Às folhas 272 a 275, relaciona as mercadorias isentas e enquadradas no regime de substituição tributária.

Destaca como questões relevantes:

- 1- No presente caso é imprescindível que o Auditor Fiscal faça nova verificação fiscal, agrupando os itens de mercadorias por espécie, levando-se em consideração os novos códigos de produtos, ora apresentados nas anexas planilhas que, não foram considerados na apuração do estoque, ou seja, os referidos códigos de mercadorias não foram agrupados e, portanto, um levantamento fiscal inconsistente, bem como, um crédito tributário indevido.

2. CRÉDITO FISCAL – Ao transferir a decisão de conceder o crédito fiscal para o Conselho de Contribuinte o preposto fiscal está deixando de cumprir o seu dever de ofício, já que o crédito fiscal é um direito constitucional do contribuinte, assim como, é de praxe em todo o levantamento fiscal o destaque e concessão do crédito fiscal na apuração do imposto.

3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ISENTAS – Devem ser excluídas do levantamento fiscal, bem como, da base de cálculo do imposto, os valores dos produtos sujeitos à substituição tributária e das mercadorias isentas de tributação, considerando que, o primeiro tem a fase de tributação encerrada em razão de o imposto já ter sido recolhido integralmente e o segundo gozar do benefício de isenção de imposto.

Ao final, reitera os termos da defesa pugnando pelo novo processamento de agrupamento dos itens de mercadorias de acordo com as novas planilhas apresentadas pelo contribuinte e, por fim, pela improcedência do auto de infração em discussão, renovando o pedido de perícia contábil.

O PAF foi convertido em diligência para que os autuantes prestassem nova informação fiscal em relação a manifestação defensiva acima relatada e os documentos acostados às folhas 280 a 413.

Em atendimento ao pedido de diligência os autuantes às folhas 420 a 423, frisam que o autuado demonstra que os Auditores Fiscais, após a verificação dos 40 agrupamentos apontados na defesa, refizeram o agrupamento de 12 itens e não questiona a manutenção dos demais agrupamentos, anteriormente apontados pela Impugnante como inconsistentes. No entanto, na nova Manifestação, alega que a incorreção paira sobre a quase totalidade dos itens nos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, sem que tenha apresentado as referidas inconsistências na oportunidade da sua defesa, datada de 30 de abril de 2012.

Salienta que somente agora, na Manifestação acerca da Informação Fiscal dos Auditores Fiscais autuantes, o autuado anexa planilhas informando outros códigos de produtos que não estão relacionados nos agrupamentos efetuados quando da realização do roteiro de estoque pelos Auditores Fiscais autuantes, fls. 280 a 413 e CD fl. 414.

Destacam que foi solicitado ao autuado a relação dos agrupamentos dos códigos dos produtos, especialmente por utilizar diferentes códigos para um mesmo produto, sem que tenha apresentado a planilha agora anexada na nova Manifestação.

Afirmam que o autuado não se manifestou na sua defesa acerca dos relatórios *Levantamento Quantitativo – Relação de Produtos Atualizados – Produtos com a mesma Descrição – 2007, 2008, 2009 e 2010* que demonstram os agrupamentos realizados pelos Auditores Fiscais autuantes no levantamento quantitativo do estoque, apontando não mais que alguns produtos, os quais foram todos anteriormente analisados e agrupados. (fls. 17 e 18, 38 e 39, 58 e 59, 78 e 79, respectivamente).

Asseguram que, considerando que no item 1.1. *Do levantamento quantitativo de estoques do agrupamento de itens da mesma espécie*, folha 270, o autuado afirma que “As anexas planilhas elaboradas pelo autuado demonstram a composição de estoque do contribuinte com agrupamento de todos os códigos”, os Auditores Fiscais autuantes analisaram os novos códigos informados pela defesa com as seguintes conclusões:

1. A Impugnante apresenta relações acrescentando novos códigos para todos os produtos constantes nos relatórios *Saídas de mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2007, 2008, 2009 e 2010* que embasam a Infração 01, conforme e-mail (fl 424), bem como, conforme arquivos anexos ao referido e-mail, contendo as planilhas com os agrupamentos dos códigos do Auto de Infração, referentes aos exercícios de 2007 a 2010 (CD fl. 433)
2. Da análise da comparação verifica-se que apenas alguns dos novos códigos de produtos relacionados, efetivamente, foram encontrados nos arquivos da Impugnante;
3. Considerando que, definitivamente, a Impugnante apresentou os agrupamentos de todos os produtos de acordo com a composição do seu estoque, os Auditores Fiscais autuantes realizaram novo agrupamento, conforme requerido pela Impugnante. (fls 425 a 432)
4. Em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária e isentas, os Auditores Fiscais autuantes expurgaram dos novos relatórios *Levantamento Quantitativo – Relação de Produtos*

Atualizados – Produtos com a mesma Descrição – 2007, 2008, 2009 e 2010, os itens apontados pela Impugnante nas fls. 272 a 275.

Afirmam que expurgaram os produtos sujeitos à substituição tributária ou isentas de tributação, apontados pela Impugnante.

Em relação ao aproveitamento do crédito fiscal entendem como um equívoco da defesa protestar pelo aproveitamento do crédito fiscal no percentual de 10% sobre a base de cálculo do imposto apurado no levantamento fiscal, ou no percentual a ser apurado de acordo com a origem dos produtos, tendo em vista que a infração refere-se à omissão de saídas e não a presunção da omissão de saídas através da omissão de entradas.

Acatam o requerimento da impugnante quanto à realização de novo processamento de agrupamento dos produtos, tendo em vista que a impugnante apresentou todos os códigos que fazem parte da composição do estoque dos citados produtos.

Assim, os autuantes apresentam novos relatórios *Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2007, 2008, 2009 e 2010*, com os agrupamentos realizados de acordo com todos os códigos dos produtos informados pela impugnante (fls. 425 a 432 e CD fl. 433).

Desta forma, o valor do Auto de Infração fica alterado de R\$734.800,07, para o valor total de R\$226.651,11 conforme discriminado abaixo:

INFRAÇÃO – 04.05.02	VALOR HISTÓRICO DO A.I (R\$)	VALOR HISTÓRICO APÓS IMPUGNAÇÃO (R\$)
31/12/2007	137.679,80	41.646,24
31/12/2008	362.691,28	347.598,15
31/12/2009	140.329,44	42.977,35
31/12/2010	94.099,55	89.192,11
TOTAL DO DÉBITO	734.800,07	521.413,85

Em relação às demais alegações para o pedido de improcedência reiteram as alegações constantes na Informação Fiscal fls. 229 a 241.

Ao final, consideram desprovidos de justificativas o requerimento de improcedência do Auto de Infração e o pedido de perícia contábil.

O autuado recebeu cópia do resultado da diligência e dos novos demonstrativos, sendo intimado para se manifestar.

Em nova manifestação defensiva, datada de 26/12/2012, inicialmente pede esclarecimento sobre o novo valor após nova revisão fiscal, pois Auditor Fiscal declarou que o valor do auto de infração foi alterado de R\$734.800,07, para o valor total de R\$226.651,11, enquanto que ao examinar o demonstrativo de valor histórico na coluna “após impugnação”, o valor do débito é de R\$521.413,85, impugnando os demonstrativos de auditoria de estoque de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Reitera a alegação em relação ao direito ao crédito fiscal e nulidade da autuação, transcrevendo ementa do ACÓRDÃO JFJ Nº 0234-03/12.

Em nova manifestação defensiva, datada de 04/01/2013, alegou e requereu o seguinte:

a) *No mês de dezembro/2012, a Autuada protocolou sua manifestação insurgindo-se também contra o não agrupamento total dos itens de mercadorias levados ao conhecimento do Autuante mediante planilha contendo códigos e descrição de mercadorias;*

b) *Não obstante, ter a Autuante dito que reprocessou todos os itens de mercadorias apresentados, entretanto, identificamos vários itens de mercadorias que não foram reprocessados, ou seja, não foi realizado novo agrupamento como manda a Portaria 445/98.*

*Isto posto, anexa-se nova planilha de **CÓDIGOS NÃO INCLUSOS NA FISCALIZAÇÃO-2007**, retratando os itens de mercadorias constante da planilha anterior que não foram reprocessados pela fiscalização. Reitera os termos da defesa e das manifestações anteriores protocoladas.*

Foram acostados pela defesa os seguintes documentos:

1- Alteração de Contrato Social, fls. 439 a 457;

- 2- Procuração, fls. 458 a 469;
- 3- CD contendo apenas texto da defesa acima transcrito, fl. 470 e
- 4- Cópia de carteira de identidade, fl. 471.

VOTO

Inicialmente em relação as arguições de inconstitucionalidade da limitação da utilização dos créditos fiscais, das multas aplicadas e da utilização da taxa SELIC, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois a autuante expôs com clareza e fundamentação as infrações imputadas, indicando os dispositivos legais, os levantamentos fiscais e documentos que embasaram o Auto de Infração, em observância ao direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação.

De igual modo não pode ser acolhido a alegação de ausência de prova material, uma vez que os demonstrativos e levantamentos necessários para caracterizar a infração foram acostados aos autos às folhas 12 a 145 e CD 151 contendo os arquivos eletrônicos, os quais foram entregues ao sujeito passivo, conforme recibos firmados nos próprios levantamentos e nos recibos 147 a 150 dos autos. Da mesma forma o sujeito passivo recebeu cópia das revisões realizadas pelos autuantes, as quais resultaram reduções do valor autuado.

Devo ressaltar que os erros eventuais constantes dos levantamentos não são causa de nulidade, situação que será melhor aprofundada quando da análise do mérito das infrações.

No tocante ao local de lavratura do Auto de Infração, cabe registrar que ao contrário do que afirma o autuado quanto à impossibilidade da lavratura do Auto de Infração fora do estabelecimento fiscalizado, verifica-se que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, Art. 39, § 1º, possibilita a lavratura na repartição fazendária:

§ 1º O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração.

Cabe destacar que o procedimento fiscal atendeu, inclusive, as orientações previstas na Portaria 445/98, tendo realizado o agrupamento de mercadorias, quando foi possível, efetuando a revisão dos levantamentos durante a realização de diligência, tendo ainda considerado a situação tributária das mercadorias. Tais fatos demonstram que a situação em tela difere totalmente da consignado na ementa do ACÓRDÃO JF Nº 0234-03/12, transcrito pela defesa.

Por fim, quanto ao pedido de esclarecimento apresentado pela defesa após o resultado da segunda revisão fiscal, entendo não ter cabimento, apesar de ter havido um equívoco na redação dos autuantes, uma vez que no demonstrativo do débito resta claro que o débito do valor histórico do Auto de Infração de R\$734.800,07, foi reduzido para R\$521.413,85, conforme planilha elaborada no corpo da própria revisão à folha 423 dos autos, a qual reproduzo abaixo:

INFRAÇÃO – 04.05.02	V. HIST. DO A.I (R\$)	V. HISTÓRICO APÓS IMPUGNAÇÃO (R\$)
31/12/2007	137.679,80	41.646,24
31/12/2008	362.691,28	347.598,15
31/12/2009	140.329,44	42.977,35
31/12/2010	94.099,55	89.192,11
TOTAL DO DÉBITO	734.800,07	521.413,85

Devo ainda destacar que os valores indicados na coluna “VALOR HISTÓRICO APÓS IMPUGNAÇÃO (R\$)”, são os mesmos consignados nos demonstrativos às fls. 426, 428, 430 e 432, respectivamente para os exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, todos entregues ao sujeito passivo.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquene de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Quanto ao pedido de perícia formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a”, do RPAF/99. Ademais, os autuantes revisaram os levantamentos fiscais, os quais foram entregues ao sujeito passivo, que não impugnou os novos demonstrativos de forma objetiva, apontado quais erros ainda persistiram após o resultado da diligência, apresentando apenas alegações genéricas, as quais serão rebatidas no decorrer o presente voto. Ademais, concordo com os argumentos dos autuantes de que o Auto de Infração e relatórios das infrações identificadas, bem como todos os documentos exigidos pelo RPAF, que demonstram a natureza das operações e situação tributária dos produtos relacionados nas infrações.

No mérito, observo que as alegações defensivas são muito semelhantes as apresentadas para fundamentar seu pedido de nulidade, as quais já foram analisadas e afastadas no início do presente voto.

Os autuantes realizaram a Auditoria dos Estoques, tendo aplicado o Roteiro do levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, o qual constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que, no caso em lide foi relativo aos exercícios fechados de 2007, 2008, 2009 e 2010. Nesta situação, o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado.

Reitero que a ação fiscal observou os procedimentos fiscais previstos na Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, em especial as orientações previstas para o caso em exame, qual seja, quando do levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias resulta omissão tanto de entradas como de saídas, conforme os artigos abaixo reproduzidos para uma melhor compreensão da situação em tela:

Seção IV

Omissões Tanto de Entradas Como de Saídas de Mercadorias

Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

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

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, “a”, e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

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

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, 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 (RICMS/97, art. 2º, § 3º);

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 (RICMS/97, art. 60, § 1º);

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, “b”);

d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;

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

Art. 14. No caso do inciso II do artigo anterior, feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência daquela presunção, porém subsistindo a omissão de saídas, prevalecerá o débito a estas correspondente (art. 5º).

Da inteligência dos dispositivos acima, resta cristalino que os autuante também acertaram em relação a base de cálculo da autuação ao considerar o previsto no art. 13, inciso II, alínea “b”: *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 (RICMS/97, art. 60, § 1º);*

Também não pode ser acolhida a alegação de utilização de crédito fiscal por falta de previsão legal para a aplicação do Roteiro de Auditoria dos Estoques.

Quanto ao agrupamento, apesar de não ter sido observado durante o levantamento fiscal, devido a falta de informações fornecidas pelo sujeito passivo, os autuantes acataram os códigos apontados pela defesa e procederam a revisão dos levantamentos em duas oportunidades, resultado na redução do valor autuado.

Pelo acima exposto, acolho o resultado da última revisão fiscal, fls. 420 a 432 dos autos, uma vez que, apesar do sujeito passivo não ter acolhido o novo valor apurado, não mais apontou, de forma objetiva, quais os equívocos por ventura ainda existe nos levantamentos fiscais, tendo apenas negado a existência do débito, aduzindo, de forma genérica, a necessidade de agrupamentos, sem indicar quais as mercadorias e por quais motivos, apesar de informar que estaria apresentado planilha, a mesma não foi acostado em suas manifestações datadas de 26/12/2012 e 04/01/2013, Saliento que nos CD's acostados às fls. 367 e 470 somente constam os arquivos das manifestações defensivas em formato de texto. Cabe, ainda, registrar que na manifestação defensiva datada de 04/01/2013, última manifestação do autuado, somente foram acostados pela defesa os seguintes documentos:

- 1- Alteração de Contrato Social, fls. 439 a 457;
- 2- Procuração, fls. 458 a 469;
- 3- CD contendo apenas texto da defesa acima transcrito, fl. 470 e
- 4- Cópia de carteira de identidade, fl. 471.

Nesta situação, ou seja, após as revisões fiscais, o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, inclusive das revisões realizadas no decorrer do processo, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de

veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do auto de infração, no valor de R\$521.413,85, conforme abaixo:

DATA OCORRÊNCIA.	ICMS DEVIDO APÓS JULGAMENTO	MULTA %
31/12/2007	41.646,24	70
31/12/2008	347.598,15	70
31/12/2009	42.977,35	70
31/12/2010	89.192,11	100
TOTAL	521.413,85	

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 **298932.0001/12-1**, lavrado contra **ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$521.413,85**, acrescido da multa de 70%, sobre R\$432.221,74 e de 100% sobre R\$89.192,11, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2013

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA B. DOS SANTOS –JULGADOR