

A. I. Nº - 298932.0012/12-3  
AUTUADO - ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ LUIZ SANTOS SOUZA e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 19.12.13

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0280-02/13**

**EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS.** Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor de maior expressão monetária, no caso, sobre as saídas omitidas. Revisão fiscal efetuada pelos autuante conforma erro na apuração do débito, resultando na sua diminuição. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitada na defesa, e não apreciada a alegação de constitucionalidade da multa aplicada e da Taxa SELIC. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2012, acusa a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$284.034,73, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2011), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas, conforme demonstrativos e documentos às fls. 09 a 55.

O autuado, por seu representante legal, apresenta impugnação às fls. 58 a 92, argui a nulidade do lançamento ou improcedência, com base na alegação de que houve infringência a norma interna, em especial a Portaria n.º 445 de 10/08/1998, que dispõe sobre o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, visto que: não ofereceu prova concludente de que o evento ocorreu na estrita previsão normativa; deixou de agrupar itens de mercadorias da mesma espécie; relata 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.

Comenta sobre os princípios da legalidade, da tipicidade, da não comutatividade e da verdade material, à luz dos artigos 5º, inciso II e 37, caput, da CF/88, trazendo lições de renomados tributaristas sobre tais princípios.

Ao analisar o princípio da verdade material, 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.

Com base nisso, no presente caso, diz que é visível que os art. 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.

Salienta que a fiscalização ao captar informações no Registro 75 – SINTEGRA, diversos códigos de mercadorias deixaram de ser agrupados pela fiscalização, como: 01341-241, 01367-254, 01404-280, 01436-251, 01436-300, 01470-201, 01491-223, 01508-208, 01518-204, 01597-271, 01599-290, 01640-249, 01658-208, 01756-281, 01769-237, 01790-231, 01795-234, 01797-253, 01916-250, 02140-292, 02325-220, 02377-230, 02610-212, 02793-213, 03054-231, 03184-246, 03226-287, 03237-224, 03255-262, 03276-278, 03321-281, 03327-237, 03387-206, 03620-289, bem como, os demais códigos insertos no **Anexo IV: CÓDIGOS NÃO INCLUSOS NA FISCALIZAÇÃO**, representando a totalidade da suposta omissão de saídas em discussão, quando a descrição dos produtos revelava-se idêntica. Esclarece que 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.

Frisa que não deve ser alegada dificuldade de identificação da mercadoria, pois, a legislação interna disciplinou a exigência de se fazer o **agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins**.

Além disso, observa 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, o que foi requerido pelo autuado.

Prosseguindo, como outra preliminar de nulidade, alega que a fiscalização deixou de dar cumprimento às disposições do Código Tributário Nacional, em seus artigos 108, inciso I (**art. 10, do Decreto nº 70.235/1972**) 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.

No mérito, argui a improcedência da autuação, repetindo 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 e não concedeu o crédito do ICMS na apuração do tributo.

Expressa seu entendimento que da leitura da descrição do fato aposto no lançamento de ofício leva a crer que se trata de omissão de saídas em razão de falta de registro de entradas de mercadorias no estabelecimento do sujeito passivo da obrigação tributária.

Salienta que este fato é previsto no art. 6º da Portaria n.º 445/1998, cujo mandamento legal é a necessidade de análise da repercussão do fato à luz da legislação. Este fato 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**, cujo efeito é a nulidade do Ato Administrativo Tributário, também sob este fundamento.

Expressa seu entendimento sobre a acusação fiscal, para sustentar 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.

Salienta que ao descrever no AI 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-se a insegurança denunciada do lançamento fiscal.

Por conta disso, alega que ao serem processados os arquivos magnéticos do período fiscalizado, não foram considerados diversos códigos de mercadorias (ex. 01341-832 - ATUM G. COSTA SOLIDO NATURAL A. FACIL 1 - 120G – UND 1), no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias por espécie em exercício fechado, haja vista que: a) a fiscalização não adotou os procedimentos exigidos pela Portaria nº 445 de 10/08/1998, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia; b) não foi adotado 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 n.º 445/1998; c) deixou de agrupar as mercadorias denominadas por mais de uma denominação e/ou códigos de identificação, como exige o art. 3º, III, da Portaria n.º 445/1998.

Esclarece que os dados que serviram de base para o levantamento fiscal foram extraídos do Registro 75 – SINTEGRA, onde 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.

Como exemplo do alegado, faz a demonstração do seguinte item: a) Código **01341-832** - ATUM G. COSTA SOLIDO NATURAL A. FACIL 1-120G; b) Código **01341-193** - ATUM G.COSTA RALADO NAT. LIGHT 1x24 170G. **Anexo I:** Relatório Interno do Produto; **Anexo II:** Nota Fiscal – Fatura (x) Saída; **Anexo III:** Nota Fiscal – Fatura (x) Entrada.

Portanto, sustenta que ao deixar de considerar o Código **01341-832** - ATUM G. COSTA SOLIDO NATURAL A. FACIL 1 - 120G, o preposto fiscal apurou valores a título de omissão de saídas de forma indevida, pois, além de não fazer o agrupamento e reunião do referido item de mercadoria, com o Código **01341-193** - ATUM G.COSTA RALADO NAT. LIGHT 1x24 170G 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.

Além disso, diz que a fiscalização deixou de considerar no levantamento fiscal os códigos de mercadorias insertas nos seus arquivos magnéticos, conforme planilha **IV-CÓDIGOS NÃO INCLUSOS NA FISCALIZAÇÃO**, Anexo IV. fls. 94 a 107.

Argumenta que houve erro na determinação da base de cálculo do ICMS, pois a fiscalização tomou por base o maior valor monetário das saídas tributáveis, contrariando, os relatórios fiscais que constam o preço médio, tal erro, contribui para a insegurança e insubstância da autuação fiscal.

Mais adiante, invoca o princípio da eventualidade para protestar 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 da autuada conforme indevida descrição constante no auto de infração, 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.

Feitas estas considerações meritórias, passa a analisar o princípio da verdade material à luz da

doutrina e de lições de renomado tributarista, destacando lançamento tributário com ausência de prova e revestidos de erros materiais, contém vício que afeta o ato administrativo tributário, como é o caso do presente lançamento no qual se deixou de considerar diversos itens de mercadorias da mesma espécie no levantamento quantitativo de estoques, em desacordo com a Portaria nº 445 de 10/08/1998, o que no seu entender o ato de lançamento é nulo de pleno direito.

Comenta sobre o princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da CF/88, com base em lições de renomados tributaristas, e transcreve a jurisprudência representada pela decisão proferida pela Juíza de Direito, JOSELY DITTRICH RIBAS, da 3ª Vara da Fazenda Pública, Falências e Concordatas do Paraná, em 23/9/98, e a decisão do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, proferida no RE nº 200.379-4, de relatoria do Eminentíssimo Ministro MARCO AURÉLIO.

Quanto a multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, apurada no trabalho fiscal, o autuado diz que se a multa foi aplicada com base no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, o percentual correto é de 70% e não 100% como lançado pela fiscalização: multa (%) R\$100,00.

Contudo, assevera que inexistiu ilegalidade no procedimento adotado pelo contribuinte, de modo que a autuação é nula de pleno direito ou no mínimo improcedente, o que por si só, afasta a aplicação de qualquer multa/penalidade, ou 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, além do fato da multa se caracterizar desproporcional com o fato apurado.

Além disso, também considerou indevida a aplicação de juros com base na SELIC, dizendo que a aplicação da SELIC como taxa de juros, como já era de se esperar, tal como aconteceu com a TRD, tem sofrido fortes revezes no Judiciário, pela sua óbvia constitucionalidade e pela sua inaplicabilidade para fins tributários, culminando com a decisão de sua argüição pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no RESP nº 215.881/PR (DJU 19/06/2000).

Considerando as 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 n.º 445/1998; não adoção de critério rigoroso na quantificação das mercadorias, pois não foram observadas as diversas unidades de medidas, principalmente, a espécie de mercadoria por unidade, caixa, caixa com “x” unidades, pacote, garrafa, fardo etc., visto que determinadas mercadorias comporta vários subgrupos ou diversas referências adotadas internamente pelo contribuinte a fim de viabilizar a revenda de produtos, requereu a realização de detalhada perícia contábil, formulando 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 todos os itens de mercadorias listados na anexa planilha – IV - CÓDIGOS NÃO INCLUSOS NA 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 concluir pela insubsistência total ou parcial do lançamento de ofício?*
- f) *Protesta pela apresentação de quesitos complementares.*

Conclui, requer:

- a) *Seja declarada a nulidade do lançamento de ofício que constituiu o crédito tributário em razão de inobservância da Portaria n.º 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) *Seja concedido o crédito de imposto;*
- d) *Na remota hipótese de ser mantida a multa com base no art. 42, inciso III, da Lei n.º 7.014/96, esta deve ser reduzida para o percentual de 70%.*

Na informação fiscal às fls. 110 a 121, os autuantes quanto a alegação de que não foram cumpridas as exigências contidas na Portaria n.º 445 de 10/08/1998 que orienta os trabalhos de auditoria fiscal de estoque em estabelecimentos comerciais e industriais, foi sustentado que a infração constante do Auto de Infração está devidamente respaldada na Legislação Estadual, especialmente quanto à citada Portaria, 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, conforme evidenciou na análise dos subitens apresentados pela Impugnante, conforme segue:

#### **“3.1.1.1 – DO LEVANTAMENTO FISCAL”**

A Impugnante alega que:

*“o crédito tributário foi apurado com a ausência de prova material do fato imponível; sem a observância dos procedimentos previstos nos art. 2º, 3º e seguintes da Portaria n.º 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.”*

#### **Das alegações dos Autuantes**

A Impugnante alega a inobservância de procedimentos previstos na Portaria n.º 445/1998, no entanto, não apresenta, ao menos, neste subitem (3.1.1.1 – DO LEVANTAMENTO FISCAL), dados ou documentação que permitam a comprovação do fato examinado.

Dando continuidade ao subitem 3.1.1.1 – DO LEVANTAMENTO FISCAL, a Impugnante afirma, na fl. 69, que: “No que se refere à omissão de saídas, hipótese ao que nos parecem resultou na constituição do crédito tributário, esclarecendo, em razão de elaboração de injustificáveis relatórios de auditoria demonstrando omissão de entradas, estes criou para o contribuinte um cenário de insegurança e incerteza do levantamento fiscal e do imposto apurado que, ao nosso sentir, representa verdadeira exação fiscal.”

#### **Das alegações dos Autuantes**

Os Auditores Fiscais autuantes demonstram 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 no “Anexo 01 - 2011” que apresentam, exclusivamente, relatórios que demonstram omissões de saídas. (fls. 09 a 33).

Portanto, o Relatório de Omissões de Entradas citados pela Impugnante, integrantes do Anexo 02, 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.

Encerrando o subitem 3.1.1.1 – DO LEVANTAMENTO FISCAL a Impugnante afirma que:

“ao descrever no AI a determinação da base de cálculo do ICMS no **maior valor monetário** das saídas tributáveis, quando, o art. 5º, I, da Portaria n.º 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”

#### Das alegações dos Autuantes

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 (Anexo 01) foi maior que o valor monetário das omissões de entradas (Anexo 02)** 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;”...

#### **“3.1.1.2 – DA REALIZAÇÃO DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES”**

A Impugnante alega que:

“O Auditor Fiscal ao processar os arquivos magnéticos do Autuado deixou de considerar diversos códigos de mercadorias (ex. 01341832 – Atum G Costa Solido Natural A. Fácil 1 – 120 – Und 1) no levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, em consequência, constituiu um crédito tributário inexistente: ”

Por este entendimento, a Impugnante volta a alegar que os Auditores Fiscais autuantes não adotaram os procedimentos exigidos pela Portaria 445/1998, 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.

#### Das alegações dos Autuantes

O questionamento da Impugnante quanto o agrupamento será melhor detalhado, pela própria Impugnante, no item 3.1.1.3. Desta forma, deixaremos para apresentar as alegações no subitem seguinte.

A seguir apresentamos as alegações dos Auditores Fiscais autuantes 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;

É importante afirmar também que a Impugnante não se manifestou na sua defesa acerca da integralidade dos relatórios Levantamento Quantitativo – Relação de Produtos Atualizados – Produtos com a mesma Descrição – 2011 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. (fl. 33).

*No entanto, considerando que a Impugnante apresenta “CÓDIGOS DE MERCADORIAS NÃO INCLUSOS NA APURAÇÃO DE ESTOQUE PELA FISCALIZAÇÃO” os Auditores Fiscais autuantes analisaram os novos códigos informados pela Impugnante com as seguintes conclusões:*

1. A Impugnante apresenta relações acrescentando novos códigos para todos os produtos constantes no relatório *Saídas de mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2011* que embasa a Infração 01;
2. Os agrupamentos realizados pelos Auditores fiscais autuantes foram relacionados nas citadas relações na coluna “agrupamento fisco” e foram comparados com a coluna “códigos não inclusos na fiscalização” onde a Impugnante informa novos códigos para produtos constantes no relatório *Saídas de mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2011* fls. 94 a 107 e CD fl.108;
3. Da análise da comparação verifica-se que apenas alguns dos novos códigos de produtos relacionados, efetivamente, foram encontrados nos arquivos da Impugnante;
4. 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.

Em conclusão, os autuantes acatam o requerimento da Impugnante quanto à realização de novo processamento de agrupamento dos produtos constantes na Infração 01, tendo em vista que a Impugnante apresentou em sua defesa, todos os códigos que fazem parte da composição do estoque dos citados produtos.

Por conta disso, apresentaram novo relatório *Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2011*, com os agrupamentos realizados de acordo com todos os códigos dos produtos informados pela Impugnante (fls. 122 e 123 e CD 124), resultando na diminuição do débito do Auto de Infração para o valor de **R\$225.959,47**.

#### **“3.1.1.4. DA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS:” fl 76**

A Impugnante alega que:

*“De acordo com descrição do fato no auto de infração, a base de cálculo do imposto 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 insubstância da autuação fiscal.”*

#### **Das alegações dos Autuantes**

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 se levou 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 01) foi maior que o valor monetário das omissões de entradas (Anexo 02) 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;”*

**“3.1.1.5. DO CRÉDITO DE IMPOSTO:” fls. 76 e 77**

“Em face do princípio da eventualidade a Autuada 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 da autuada conforme indevida descrição constante no auto de infração.”

**Das alegações dos Autuantes**

Em relação ao aproveitamento do crédito fiscal (Item 3.1.1.5) os Auditores Fiscais autuantes entendem como um equívoco da Impugnante 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 01 refere-se à omissão de saídas e não a presunção da omissão de saídas através da omissão de entradas.

**2.4. “DO LOCAL DA LAVRATURA” – fl. 66**

A Impugnante solicita a declaração de nulidade do Auto de Infração alegando que a “Fiscalização deixou de dizer o devido cumprimento 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.”

**Das alegações dos Autuantes**

Visando sustentar a alegação de nulidade em razão do Auto de Infração não ter sido lavrado no estabelecimento fiscalizado, a Impugnante faz referência ao Código Tributário Nacional, Art. 108, inciso I e Art. 196, que transcrevemos abaixo:

“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 eqüidade.

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

§ 2º O emprego da eqüidade 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.”

Da análise dos dispositivos legais utilizados pela Impugnante para sustentar a tese de nulidade, verifica-se, SMJ, 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.

No entanto, contrário ao que afirma a Impugnante 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 1º, possibilita a lavratura na repartição fazendária, conforme transcrição abaixo:

“Art. 39. O Auto de Infração conterá:

...

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

Assim, os Auditores Fiscais autuantes solicitam a manutenção do lançamento tributário.

**5. “DA IMPOSIÇÃO DE MULTAS EXORBITANTES” fls. 85 a 88**

A impugnante alega inadequação e a inconstitucionalidade das multas aplicadas.

**Das alegações dos Autuantes**

Ocorre que não cabe nem ao autuante nem ao Conselho de Fazenda a análise da constitucionalidade do lançamento tributário. 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, como transcreto abaixo:

“RPAF:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;”*

**6. “DA APLICAÇÃO DE JUROS COM BASE NA SELIC” fls. 88 a 89**

A impugnante considera ilegal e inconstitucional a exigência de taxa de juros aplicada sobre os valores levantados no Auto de Infração.

**Das alegações dos Autuantes**

Ocorre que não cabe nem ao autuante nem ao Conselho de Fazenda a análise da constitucionalidade do lançamento tributário. 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, como transcreto abaixo:

“RPAF:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;”*

**7. DA PERÍCIA fls. 89 a 91**

A Impugnante solicita que seja realizada perícia contábil nos livros fiscais, a fim de que se possa averiguar a escrituração correta dos produtos comercializados pela Autuada e apresenta alguns questionamentos.

**Das alegações dos Autuantes**

Os Auditores Fiscais autuantes 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 nas infrações, o que resultou, inclusive, no reconhecimento total das Infrações 03, 05 e 06 por parte da Impugnante.

Em relação ao aproveitamento do crédito fiscal (Item 3.1.1.5) os Auditores Fiscais autuantes entendem como um equívoco da Impugnante 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 01 refere-se à omissão de saídas e não a presunção da omissão de saídas através da omissão de entradas.

Os Auditores Fiscais realizaram novo agrupamento considerando a informação acrescentada pela impugnante e apresentaram novo relatório de Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2011 fls. 122, 123 e CD 124, baseado nas novas informações de agrupamento.

Concluem que são desprovidas as alegações da Impugnante para a realização de diligencia e o pedido de perícia contábil.

Conforme intimação e AR dos Correios, fls. 125 a 125-A, o sujeito passivo foi cientificado da informação fiscal constante às fls. 110 a 121, sendo-lhe entregues cópias, o qual, se manifestou às fls. 127 a 134, argüindo que, não obstante a impugnação lançada na peça de defesa, a insubsistência no lançamento de ofício não foi corrigida pelos autuantes, em razão de ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, como determina o artigo 18 do RPAF/99.

A título de exemplo, diz que ao apurar o item **OMISSÕES FINAIS**, os autuantes encontraram **4.268** itens, quando o correto seria **22**, ou seja, uma diferença de 4.246 itens de mercadorias que, representa o valor indevidamente levantado no importe de R\$5.796,21 (4.246 x R\$ 8,03 x 0,17%), só neste item de mercadoria.

À fl. 128 reproduziu a planilha da fiscalização dos itens 27655168 e 27655956 CREME TRA, em que foi apurada uma diferença de 4.268, e elaborou a planilha que entende correta encontrando uma diferença de 22, que alega ser decorrente do fato de a fiscalização ter considerado o estoque inicial e final das filial de inscrição estadual nº 064.111.216.

Aduz que a referida incorreção se repetiu nos demais itens apurado pelos autuantes, como se pode constatar com o confronto da planilha que anexou. Diz que para agravar a situação de insegurança posta ao Autuado, o preposto fiscal, fundamentou a suposta **OMISSÃO DE SAÍDAS** em face de falta de registro de entradas de mercadorias, sem, contudo, demonstrar o valor omitido nas entradas.

Além disso, alega que também, foi considerado na verificação fiscal as mesmas informações de **ESTOQUE INICIAL** e **ESTOQUE FINAL** constantes dos arquivos magnéticos dos contribuintes de inscrição estadual nº **064.111.216** e **057.746.966**, ambas autuadas, respectivamente com AI nº 298932.0012/12-3 e 298932.0013/12-0, caracterizando, verdadeira confusão, considerando que, o estoque inicial e final de cada contribuinte é diferente, conforme demonstrativo feito à fl. 129.

Por conta disso, requereu a nulidade do Auto de Infração com base no art. 18 do Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, em razão dos alegados atos praticados com preterição do direito de defesa e lançamento que não contem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Prosseguindo, aduz que após a verificação de alguns itens de mercadorias que apontou a título de exemplo, os autuantes refizeram o agrupamento e houve por bem reduzir o valor do crédito tributário para R\$225.959,47, porém, que a revisão do lançamento se limitou em refazer o agrupamento de apenas alguns itens de mercadorias, quando, a incorreção e inconsistência paira sobre a quase totalidade dos itens aditados.

Assim, dizendo ter demonstrado 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, pelos motivos que enumera:

*A uma, ficou demonstrado que não houve critério rigoroso no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias;*

*A duas, restou evidente que o agrupamento e reunião dos itens de mercadorias não foram efetuados como manda a Portaria n.º 445/1998, principalmente, porque não se observou os vários subgrupos ou diversas referência dos produtos.*

*A três, não foi levado em consideração o disposto no art. 6º da Portaria n.º 445/1998;*

*A quatro, não foi concedido o crédito de imposto no momento de*

apuração do crédito tributário;

*A cinco, 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, na forma imposta.*

Aduz que na parte final da informação fiscal os autuantes afirmam que se trata de **omissão de entradas e saídas de mercadorias**, quando na **fl. 117**, em plena contradição, ele pondera que se trata de OMISSÃO DE SAÍDAS, ao tempo que nega validade ao Relatório de Omissão de Entradas.

Desta forma, argumenta que há evidente contradição que precisa ser esclarecida e solucionada, para se determinar com segurança a infração e garantir o seu direito de defesa, posto que:

*a) Se houve omissão nas entradas, exige-se a concessão do crédito fiscal no percentual de 10% em favor do autuado;*

*b) Se não houve a omissão nas entradas, com afirma o Fiscal, agora, na informação fiscal, a situação não é aquela tipificada pelo Autuante, de omissão de entrada e saídas, que deu suporte ao levantamento fiscal, com a multa de 70%, conforme fundamentos transcritos às fl. 129 da informação fiscal, assim, exige-se a nulidade do auto de infração.*

A fim de demonstrar a inconsistência na apuração do crédito tributário, apresentou nova planilha, fl. 132 e 133, evidenciando erros de cálculos na apuração dos itens de mercadorias tidos como omissão de saídas, e, por conseguinte, do valor apurado a título de imposto, chamou a atenção para a coluna OMISSÕES FINAIS da tabela abaixo, elaborada pela fiscalização, que revela uma apuração de omissão itens de totalmente irreal, bem como, um crédito tributário inexistente.

Como questão que considera relevante, argui ser imprescindível que os autuantes façam nova verificação fiscal, agrupando os itens de mercadorias por espécie, levando-se em consideração a totalidade dos códigos de produtos.

Além disso, que também, que identifiquem de forma correta o arquivo SINTEGRA correspondente a cada contribuinte, uma vez que, presente levantamento fiscal houve confusão na identificação dos arquivos magnéticos das filiais com inscrição estadual n.º **064.111.216** e **057.746.966**, ambas autuadas, respectivamente com AI n.º 298932.0012/12-3 e 298932.0013/12-0, considerando que, o **ESTOQUE INICIAL** e **ESTOQUE FINAL** levado a efeito da apuração fiscal são totalmente idênticos, gerando, por conseguinte, as inconsistências denunciadas.

Conclui reiterando os termos da defesa pugnando pela nulidade do presente Auto de Infração, a fim de que se realize nova fiscalização, ou, declare a improcedência do auto de infração em discussão, renovando o seu pedido de perícia contábil.

Considerando que os autuantes não se manifestaram sobre a última defesa, foi proposto pelo Relator, na Pauta Suplementar do dia 14/02/2012, e acolhida pelos demais membros desta 2ª JJF, Conforme despacho de diligência às fls.160 a 161, em converter o processo em diligência à INFRAZ DE ORIGEM, para que fosse dada ciência aos autuantes para elaborarem nova informação fiscal, com base demonstrativos apresentados na defesa, abrangendo todos os aspectos da manifestação defensiva, com fundamentação, considerando o disposto no art. 127, § 6º do RPAF/99.

Os autuantes atendendo a determinação do órgão julgador, prestam nova informação fiscal, fls. 163 a 165, na qual, quanto a preliminar de nulidade referente a escrituração do inventário em unidades diferentes das entradas e saídas de mercadorias, preliminarmente, salientam que o contribuinte opera no comércio varejista com uma quantidade muito grande de itens de mercadorias (cerca de 20.000 itens), contudo, só foram selecionados para o Levantamento de Estoques, os produtos que não poderiam gerar dificuldades na identificação de embalagens e aqueles produtos, refrigerados ou não, que podem ter saídas de forma fatiadas ou utilizados em

algum processo de preparação por parte da empresa.

Ressaltam ainda que o Contribuinte utiliza na sua escrituração, unidades de ENTRADAS e SAÍDAS **diferentes** daquelas escrituradas nos ESTOQUES INICIAL E FINAL, porém, conseguiram através de uma seleção razoável de itens, fazer o agrupamento e conversão das unidades diferentes em valor unitário, conforme demonstrativos constantes do CD anexado à fl.168.

Quanto a revisão fiscal procedida, informam e argumentam que:

1. *Foram refeitos os cálculos de todos os produtos selecionados e relacionados no AI. Desta forma, foram sanados os erros de cálculos, apontados ou não pelo Impugnante.*

*Foram expurgados todos os produtos com inconsistência apontados pelo Impugnante.*

2. *A infração ORA demonstrada, constante desta Informação Fiscal está devidamente respaldada na Legislação Estadual, especialmente quanto à portaria n.º 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.*

3. *Em relação à alegação do Impugnante quanto a falta de concessão de CRÉDITO TRIBUTÁRIO, os Auditores Fiscais Autuantes esclarecem mais uma vez, que trata-se da cobrança de ICMS devido a falta de recolhimento do imposto em função da Omissão de Saídas de mercadorias tributáveis. Portanto, não há do que se falar em falta de concessão crédito tributário.*

4. *Quanto à tipificação do AI, os Auditores Fiscais autuantes demonstram que a Infração cobrada de nº 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 no “Anexo 01 - 2011” que apresentam, exclusivamente, relatórios que demonstram omissões de saídas. (fls. 09 a 46). Portanto, o Relatório de Omissões de Entradas citados pela Impugnante, integrantes do Anexo 02, 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.*

Finalizam declarando que acataram integralmente o requerimento do autuado quanto à realização de novo processamento de agrupamento dos produtos constantes na Infração 01, a apresentam novo relatório *Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que Entradas – 2011*, com os agrupamentos realizados de acordo com todos os códigos dos produtos informados pela Impugnante (fls. 127 a 134).

Por conta disso, informam que o valor total do Auto de Infração fica alterado de R\$ 284.034,73, **para o valor total de R\$ 60.924,43**, conforme discriminado abaixo e demonstrado em planilha em anexo:

Infração – 04.05.02	Valor histórico do A.I (R\$)	V. histórico após impugnação (R\$)
31/12/2011	284.034,73	60.924,43

Conforme intimação à fl. 173, o sujeito passivo foi cientificado da informação fiscal constante às fls.163 a 165, sendo-lhe entregues cópias, o qual, se manifestou às fls. 176 a 178, argüindo que os autuantes mantiveram parte da exigência fiscal, reduzindo o valor do crédito tributário de R\$284.034,73, para, R\$60.924,43, porém, alega que a insubsistência no lançamento de ofício não foi corrigida integralmente pelos autuantes, em razão de ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Invocou o art. 18 do Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999 (RPAF), para reiterar o pedido de nulidade do Auto de Infração, em razão de atos praticados com preterição do direito de defesa e lançamento que não contem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Destaca que após a verificação de um número maior de itens de mercadorias que apontou a título de exemplo, os autuantes refizeram o agrupamento e houve por bem reduzir o valor do crédito tributário para R\$ 60.924,43, contudo, sua pretensão não foi totalmente atendida pela fiscalização, considerando que, restou com diferença de imposto os itens de mercadorias constantes na planilha elaborada pelo fiscal de fls. 166/167, dos autos.

Sustenta que demonstrada a fragilidade da apuração do crédito tributário, uma vez que, realizada sem a observância dos art. 2º, 3º da Portaria n.º de 10.08.1998, reitera a necessidade de que sejam reprocessados os itens de mercadorias de fls. 166/167, pois, não há qualquer diferença de imposto a pagar, conforme se demonstrará em planilha que acompanhará esta manifestação.

A fim de demonstrar a inconsistência na apuração do crédito tributário, o autuado apresenta a planilha abaixo evidenciando erros de cálculos na apuração dos itens de mercadorias tidos como omissão de saídas, e, por conseguinte, do valor apurado a título de imposto.

DESCRIÇÃO	ESTOQUE INICIAL	ENTRADAS CONVERTIDAS	SAÍDAS CONVERTIDAS	ESTOQUE FINAL	DIFERENÇA
BEB.MISTA GUARATEEN PREMIUM 1x1 500ML					
BEB.MISTA GUARATEEN PREMIUM 1x24 500ML	17379	88899	82824	22842	612
<b>BEB.MISTA GUARATEEN PREMIUM 1x24 500ML</b>					
BEB.MISTA GUARATEEN SPORT 1x1 500ML					
BEB.MISTA GUARATEEN SPORT 1x24 500ML	11923	16647	26462	1262	846
<b>REFR.LIQ.GUARATEEN SPORT 1x24 500ML</b>					
BZ.GFA TERM.1L PRESS.TERMOLAR 8700 1x1 1UND					
BZ.GFA TERM.1L PRESS.TERMOLAR 8700 1x6 1UND	138	372	399	95	16
<b>GFA TERM.TERMOLAR PRESS.1L 8700 1UND</b>					
<b>GFA TERM.TERMOLAR PRESS.1L 8700 1UND</b>					
FARINHA LACTEA SACHET 3249 1x1 230G					
FARINHA LACTEA SACHET 3249 1x24 230G	1498	40696	35423	5258	1513
<b>FARINHA LACTEA NESTLE SACHET 1x24 230G</b>					
<b>FARINHA LACTEA NESTLE SACHET 1x4 230G</b>					
GFA TERM.ALADDIN ROLHA CONT.1L 3534 1x1 1UND					
GFA TERM.ALADDIN ROLHA CONT.1L 3534 1x6 1UND	174	960	898	185	51
<b>GFA TERM.ALADDIN ROLHA CONT.1L 1x6 1UND</b>					
<b>GFA TERM.ALADDIN ROLHA CONT.1L 1x1 1UND</b>					
HP.PAPEL HIG.DUALETTE FDAQ 30M 101 1x1 4RLO					
HP.PAPEL HIG.DUALETTE FDAQ 30M 101 1x12 4RLO	966	45888	46354	96	404
<b>ZZZZPAPEL HIG.DUALETTE U.FDAQ30M 1x3 4RLO</b>					
<b>ZZZZPAPEL HIG.DUALETTE U.FDAQ30M</b>					
MIST.BOLO D.BENTA FESTA 1x1 450G					
MIST.BOLO D.BENTA FESTA 1x12 450G	5289	48007	48691	4259	346
<b>MIST.BOLO D.BENTA FESTA POUCH 1x12 450G</b>					
<b>MIST.BOLO D.BENTA FESTA POUCH 1x1 450G</b>					
MUCILON ARROZ SACHET 2636 1x1 230G					
MUCILON ARROZ SACHET 2636 1x12 230G	3298	22231	19878	3922	1729
<b>MUCILON ARROZ SACHE 1x12 230G</b>					
<b>MUCILON ARROZ SACHE 4x12 230G</b>					
OLEO SOJA SADIA PET 1x1 900ML					
OLEO SOJA SADIA PET 1x20 900ML	20269	327803	346862	0	1210
<b>OLEO SOJA SADIA PET 1x20 900ML</b>					
<b>OLEO SOJA SADIA PET 1x20 900ML</b>					

Finaliza, reiterando os termos da defesa pugnando pela nulidade do presente Auto de Infração, ou, que sejam reprocessados os itens de mercadorias de acordo com as novas planilhas, anexas.

Requeru o prazo de 10 (dias) para a juntada de nova planilha contendo a apuração dos itens de mercadorias, que resultou na exigência fiscal de R\$60.924,43.

Considerando que o autuado ao se manifestar sobre a revisão fiscal feita pelos autuantes

conforme informação fiscal às fls. 163 a 165, alegou que sua pretensão não foi totalmente atendida, por inobservância dos art. 2º, 3º da Portaria nº 445/98, razão porque, solicitou que sejam reprocessados os itens de mercadorias de acordo com as novas planilhas acostadas às fls. 181 a 186.

Considerando que os autuantes não tiveram ciência da manifestação constante às fls. 176 a 180.

Na Pauta Suplementar do dia 29/09/2013, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ DE ORIGEM, para que fosse dada ciência aos autuantes para que elaborassem nova informação fiscal, com base nos demonstrativos apresentados na defesa, fls. 176 a 181, abrangendo todos os aspectos da manifestação defensiva, com fundamentação, considerando o disposto no art. 127, § 6º do RPAF/99.

Conforme informação à fl. 195, um dos autuantes aduz que o autuado ao tomar ciência da informação fiscal não acrescentou nenhum documento fiscal que altere a manifestação inicial de defesa e apenas repetiu as alegações constantes das fls. 127 a 156, e que as planilhas apresentadas na defesa são uma repetição das planilhas constantes na informação fiscal de fls. 163 a 167. Com base nisso, destaca que o sujeito passivo não trouxe nenhuma informação relevante que justificasse a contestação, e manteve o parecer apresentado às fls. 163 a 167.

#### VOTO

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos efetuados pelos autuantes, conforme CD à fl. 56 e reproduzidos às fls. 09 a 45, todos entregues ao sujeito passivo, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl. 55.

Os citados documentos, representados por demonstrativos, levantamentos, de esclarecimentos, constantes nos autos são suficientemente esclarecedores e servem como elemento de prova das infrações imputadas ao autuado, e permitiram ao sujeito passivo exercer com plenitude o seu direito de defesa apontando eventuais erros no trabalho fiscal.

Quanto a alegação defensiva de que o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, com base nas preliminares de: infringência aos art. 2º e 3º da Portaria nº 445 de 10/08/1998; não agrupamentos de itens de mercadorias da mesma espécie; falta de inclusão no levantamento de diversos códigos de mercadorias; contradição entre a descrição do fato e a tipificação da infração, pois foi descrita omissão de entradas e cobrado sobre omissão de saídas, por se tratar de questões meritórias, deixo para apreciá-las mais adiante.

No que tange a preliminar de que foi lavrado o auto de infração em local diverso do estabelecimento, verifico que não assiste razão ao defensor, tendo em vista 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.*

Logo, com as revisões realizadas pelos autuantes, não cabe a alegação de falta de segurança na apuração do débito, uma vez que nas planilhas que embasaram a autuação, desde a formação inicial e durante a fase processual, consta esclarecimento da descrição correta das infrações, especificando nota por nota, fato que possibilitou ao autuado exercer seu amplo direito de defesa.

Assim, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, não existindo contradição entre a acusação fiscal e o fato apurado,

cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, serão objeto de apreciação por ocasião do exame do mérito, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, por não encontrar amparo em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

Além disso, o sujeito passivo argüiu que não encontra respaldo legal a cobrança de juros remuneratório com base na Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) aos débitos fiscais, ou seja, que é inconstitucional a utilização das taxas SELIC para a atualização dos débitos, e a conseqüente inaplicabilidade como juros, por entender que vai de encontro com a legislação tributária.

A atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC é prevista no art. 102, § 2º, II, da Lei nº 3.956/81 (COTEB). Este órgão julgador não pode declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado (art. 167, do RPAF/BA). Não se aplicando a jurisprudência citada na defesa.

Quanto a multa aplicada de 100%, pelo descumprimento da obrigação principal neste processo, o autuado argumenta que o percentual correto é de 70%, e que em qualquer hipótese trata-se de multa desproporcional.

Sobre o percentual da multa, cumpre observar que a redação do inciso III do *caput* do art. 42 foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, passou a ser de 100%. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 28/06/2012, a multa aplicada de 100%, está correta, conforme foi consignada no demonstrativo de débito à fl. 01.

Quanto aos limites constitucionais da multa tributária e nulidade suscitada sob alegação de que a multa aplicada é desproporcional, tal alegação não merece acolhida, tendo em vista que a infração apontada é relativa à falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão dos respectivos documentos fiscais. Portanto, ao contrário do que foi afirmado, a multa se coaduna com a infração apontada na autuação e é legal. Ressalto que nos termos do art. 159, § 1º e art. 169, § 1º do RPAF/BA, a hipótese de redução de multa decorrente de obrigação principal, é de competência da Câmara Superior do CONSEF.

Por outro, analisando-se a questão sobre o prisma de confiscação da multa, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso II, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Além disso, quando da apresentação da peça impugnatória, o sujeito passivo fez dela constar o pedido de realização de prova pericial, formulando os quesitos às fls. 90 a 91. No entanto, a realização da mesma, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos autos já se tem, desnecessária se faz a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito.

Além do mais, as questões suscitadas na defesa foram todas elas devidamente apreciadas pelos autuantes nas informações fiscais, fls. 110 a 121, 163 a 165, e 195, sendo esclarecida a origem do débito e colacionados aos autos novos demonstrativos que resultaram na diminuição do débito em razão de itens não considerados no trabalho fiscal. Portanto, o questionamento do autuado restou esclarecido nas aludidas informações fiscais, e os quesitos relativos a natureza das operações; quais as operações enquadradas no regime de substituição tributária; mercadorias com base de cálculo reduzidas; situação tributária (mercadorias isentas e ou não tributáveis), caberia ao próprio autuado apontá-las objetivamente, trazendo aos autos os documentos que julgassem necessários para elidir a autuação, inclusive, se fosse o caso, este órgão julgador baixasse o processo em diligência para tal fim.

Portanto, a esta altura processual, os autos contém todos os elementos para a decisão sobre a lide, ou seja, os elementos dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados,

tornando-se despiciendo o objeto da diligência ou perícia requerida, motivo pelo qual, com fulcro no art. 147, inciso I, do RICMS/97, razão porque, fica indeferido o pedido do autuado.

No mérito, pelo que foi relatado, o autuado impugnou a infração contemplada no Auto de Infração, para a qual, após analisar as peças processuais, passo a proferir meu voto.

O débito objeto do presente lançamento tributário foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques, relativo ao exercício de 2011, e encontra-se devidamente demonstrado na planilha no CD à fl. 56 e reproduzido nas planilhas às fls.09 a 45, cujo cálculo, foi feito com base nas operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas.

O levantamento que resultou na autuação fiscal é composto de diversos quadros demonstrativos que explicitam todo o trabalho realizado, nos quais o Fisco especifica o produto objeto da exigência fiscal, bem como as quantidades, e os demais dados necessários e considerados, e se baseia nas notas fiscais de entradas e saídas, nos livros de Registro de Entradas e Saída, no Registro de Inventário. E, foi com base nesse procedimento que restou constatada de saídas de mercadorias tributadas, sendo exigido o imposto em perfeita conformidade com a Portaria nº 445/98.

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é uma técnica usualmente adotada pelo Fisco Estadual no desempenho da sua atividade precípua: a fiscalização da circulação de mercadorias. Consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, relativos a intervalo de tempo delimitado, *in casu*, no período de 01 de janeiro a 31 de dezembro do exercício de 2011.

Este tipo de levantamento é um dos mais eficientes meios de se determinar a regularidade da escrita fiscal. É de natureza muito simples, pois consiste no balanceamento das quantidades das entradas e saídas de mercadorias ocorridas num determinado período e executado através dos dados declarados nos livros fiscais e respectivos documentos fiscais. Toma por base a equação matemática: estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais. Quando as saídas reais é maior do que as saídas declaradas, conclui-se que esta diferença é decorrente de entradas não declaradas. Se ocorrer o inverso, decorre de omissão de saídas.

Esta auditoria deve ser acompanhada do levantamento das entradas e das saídas, dos estoques inicial e final, do demonstrativo do preço unitário médio, e de um resumo intitulado de demonstrativo das omissões. As quantidades das entradas e das saídas correspondem com os documentos fiscais emitidos; as quantidades dos estoques são as que se encontram declaradas no Registro de Inventário, enquanto os preços unitários são determinados em função da ocorrência de diferenças de entradas ou de saídas. Esta apuração pode ser feita examinando-se cada documento fiscal, ou, mediante uma depuração das quantidades e valores informados no arquivo magnético que é entregue por força do art. 708-A do RICMS/97, ou através dos levantamentos e demonstrativos impressos.

Tratando-se de verificação aritmética, ressalta-se seu caráter objetivo, que, por esse motivo, deve ser atacado também de forma objetiva, com o apontamento de eventuais equívocos que possam macular o trabalho fiscal. Para contestá-lo, de modo válido, basta que o sujeito passivo confira o levantamento elaborado pelo fisco, com base nos mesmos elementos utilizados e demonstre as incorreções porventura existentes.

Portanto, para que o sujeito passivo possa se defender objetivamente, apontando eventuais incorreções, torna-se necessário que lhe sejam entregues as planilhas detalhadas contendo as quantidades das entradas e das saídas, por item de mercadoria auditada, e dos estoques inicial e final, e a demonstração do preço unitário médio, que tanto podem ser entregues através de papel

impresso ou em disco de armazenamento de dados. Neste processo, foram entregues ao autuado os demonstrativos de apuração do débito constante no CD-ROM, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl. 55.

No mérito, o sujeito passivo em suas manifestações às fls. 58 a 92, fls. 127 a 137, e 176 a 178, impugnou o lançamento argüindo que o lançamento fiscal não fornece elementos suficientes para se determinar com segurança, pois: houve infringência aos art. 2º e 3º da Portaria nº 445/98, em razão de erro na determinação da base de cálculo, em virtude de a fiscalização deixar de agrupar e reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, sem observar os códigos; NCM; grupos e subgrupos; descrição da mercadoria; quantidade e preço unitário, não dando o tratamento tributário adequado às supostas omissões de entradas e saídas de mercadorias; bem assim, que foram duplicados vários itens, que não foram considerados diversos códigos no trabalho fiscal; não foi concedido o crédito fiscal de 10%; e foram considerados os estoques inicial e final constantes dos arquivos magnéticos dos contribuintes de inscrição estadual n.º 064.111.216 e 057.746.966, ambas autuadas, respectivamente com AI n.º 298932.0012/12-3 e 298932.0013/12-0, as quais passo a analisar.

Quanto a alegação de que não foi concedido o crédito de ICMS de 10% na apuração do tributo, não pode ser acolhida esta alegação de utilização de crédito fiscal, por falta de previsão legal para a aplicação do Roteiro de Auditoria dos Estoques, uma vez que o lançamento do débito consignado no auto de infração foi feito com base em omissão de saídas de mercadorias.

Sobre ao questionamento do autuado sobre a determinação da base de cálculo com base nos preços unitários do último mês do levantamento, repito que todo o trabalho fiscal obedeceu a Portaria nº 445/98, sendo correta a exigência sobre a omissão de saídas, uma vez que o levantamento quantitativo resultou em, omissão tanto de entradas como de saídas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a de saídas, cujos preços unitários estão corretos, tudo nos termos dos artigos a seguir transcritos:

Portaria nº 445/98

#### *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, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (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).

Desta forma, ao contrário do que alega o sujeito passivo, a fiscalização neste processo adotou os procedimentos exigidos pela Portaria n.º 445 de 10/08/1998, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, notadamente que obedeceu a critério rigoroso na quantificação e agrupamento das mercadorias denominadas por mais de uma denominação e/ou códigos diferentes, desde que sejam da mesma unidade e volume, considerando-se o estoque inicial, as quantidades de entradas, as quantidades de saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento, na forma estabelecida no art. 3º, I e III, da citada Portaria.

Relativamente a alegação de que foi considerado o estoque inicial e final, constantes dos arquivos magnéticos dos contribuintes de inscrição estadual nº 064.111.216 e 057.746.966, ambas autuadas, respectivamente com AI nº 298932.0012/12-3 e 298932.0013/12-0, o autuado não apontou objetivamente quais quantidades e produtos foram inseridos na auditoria de estoques.

Ademais, os autuantes, por seu turno, em suas informações fiscais observando as ponderações do autuado, reprocessaram, por duas oportunidades, o levantamento quantitativo, de acordo com todos os códigos dos produtos informados pela Impugnante (fls. 122 e 123 e CD 124), resultando, ao final, na diminuição do débito do Auto de Infração para o valor de R\$60.924,43.

O autuado ao se manifestar sobre a última revisão fiscal feita pelos autuantes através da informação fiscal às fls. 163 a 165, alegou que sua pretensão não foi totalmente atendida, por inobservância dos art. 2º, 3º da Portaria nº 445/98, razão porque, solicitou que fossem novamente reprocessados os itens de mercadorias de acordo com as novas planilhas acostadas às fls. 181 a 186.

Portanto, tomando por base a última revisão fiscal, onde já foi reprocessado o levantamento quantitativo, visto que o autuado somente apontou equívoco relacionado com o não agrupamento dos itens relacionados às fls. 181 a 186, concluo o que segue.

Examinando o citado demonstrativo em comparação com as planilhas que se encontram no CD à fl.168, verifiquei no demonstrativo intitulado de "Relatório Omissão Saída 200 Atacado IE

57746966”, que os produtos citados na defesa foram refeitos com o agrupamento dos itens que estão correlacionados entre si (produto, unidades e modelo), ou seja, que contém a mesma unidade e descrição. Quanto a não ter sido considerado o agrupamento de todos os itens apontados no referido demonstrativo, ressalto que a fiscalização procedeu corretamente, tendo em vista que não são todos da mesma unidade de peso.

Portanto, os argumentos defensivos foram incapazes para modificar o resultado apurado pela fiscalização, notadamente a revisão procedida a pedido do órgão julgador, não havendo porque se aplicar o princípio da razoabilidade ao caso em comento.

Mantenho o lançamento destes itens, pois a metodologia de apuração do débito obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, foram oferecidas provas concludentes de que o evento ocorreu na estrita previsão normativa; foram agrupados itens de mercadorias da mesma espécie na forma solicitada na defesa; e foi dado tratamento tributário adequado à omissão de saídas maior que a de entradas, fornecendo elementos suficientes para se determinar com segurança o débito que restou apurado na revisão fiscal.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$60.924,43, ficando o demonstrativo de débito alterado, conforme abaixo:

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Vr.do Débito	INF.
31/12/2011	09/1/2012	358.379,00	17	100	60.924,43	1
TOTAL						60.924,43

**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 298932.0012/12-3, lavrado contra **ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.924,43**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso 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, 06 de dezembro de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR