

A. I. N° - 087015.0011/17-4  
AUTUADO - ELETROZEMA S/A.  
AUTUANTE - COSME ALVES SANTOS  
ORIGEM - INFRAZ ITAPETINGA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/05/2019

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0039-01/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 1.a) VALOR DAS OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIORES AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso, omissão de saídas. Refeitos os cálculos em sede de informação fiscal, restou elidida em parte a exigência fiscal. Infração 01 parcialmente procedente. 1.b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhes a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos em sede de informação fiscal, restou elidida em parte a exigência fiscal. Infrações 02 e 03 parcialmente procedentes.

**DILIGÊNCIA:** Indeferido o pedido de diligência fiscal.

**NULIDADE:** Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime quanto à nulidade.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 28/12/2017, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$92.760,35 (noventa e dois mil, setecentos e sessenta reais e trinta e cinco centavos), em decorrência das seguintes imputações:

**INFRAÇÃO 01 – 04.05.02:** Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Fatos geradores nos meses de dezembro de 2013, 2014, 2015 e 2016. Valor histórico de R\$76.287,51. Enquadramento legal: Arts. 2º, I e 23-B da Lei nº 7.014/96 c/c art. 83, I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e art. 13, I da Portaria nº 445/98. Multa de 100%, prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96;

**INFRAÇÃO 02 – 04.05.08:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Fatos geradores nos meses de dezembro de 2013, 2014, 2015 e

2016. Valor histórico de R\$14.048,45. Enquadramento legal: Arts. 6º, IV e 23, I da Lei nº 7.014/96 c/c art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e art. 10, I, “a” da Portaria nº 445/98. Multa de 100%, prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96;

**INFRAÇÃO 03 – 04.05.09:** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Fatos geradores nos meses de dezembro de 2013, 2014, 2015 e 2016. Valor histórico de R\$2.424,39. Enquadramento legal: Arts. 6º, IV e 23, II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98. Multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, por AR, em 26/01/2018, e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 26/03/2018, peça processual que se encontra anexada ao PAF às fls. 47 a 751. A impugnação foi formalizada através de petição subscrita por Representante legalmente constituído, conforme instrumento de procuraçao, anexado aos autos às fls. 57.

Na peça impugnatória, de início faz uma síntese do Auto de Infração, reproduzindo as descrições das infrações, enquadramento e multa aplicados, juntamente com o valor lavrado para cada uma.

Na sequência, passa a apresentar as razões da impugnação em relação a cada uma das imputações fiscais, conforme segue.

#### INFRAÇÃO 01

Diz que se equivoca o Auto de Infração ao imputar-lhe o cometimento da omissão no recolhimento do ICMS, ausência de emissão de documentos fiscais e não lançamento em sua escrita, conforme relatório Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista geral de omissões, referentes aos exercícios fechados de 2013, 2014, 2015 e 2016.

A título exemplificativo registra que o estoque final em 31/12/2014 é divergente do estoque final apurado pela empresa, ficando demonstrado que não há nenhuma omissão. Exemplifica tal divergência através da primeira mercadoria, código da mercadoria 0000326, descrita como BBRA STEPHANY 20 MUSIC 3028 NT relacionada na folha 1 do citado relatório, que o estoque final em 31/12/2014 é de 0 (zero) unidades. E que conforme se verifica nos documentos anexados pela defendant, a mercadoria supracitada continha estoque em 31/12/2014 de 02 (duas) unidades.

Ressalta que nos documentos encaminhados, consta estoque inicial da mercadoria de 03 (três) três unidades, consoante cupom fiscal nº 4492 de 10/05/2014, houve saída de 01 (uma) unidade, sendo o estoque final de 02 (duas) unidades. Portanto, não há nenhuma omissão de saída.

Assevera que a mesma situação se dá para as demais mercadorias relacionadas nas supostas omissões, referentes aos exercícios ora informados no auto de infração. Que analisando o Auto de Infração, conclui-se que o fiscal, ao elaborar o Auto de Infração, considerou o estoque informado nos arquivos da Escrituração Fiscal Digital, transmitidos pela Autuada de forma indevida, onde não constavam os estoques finais dos exercícios. Que os arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitidos para a SEFAZ/BA, referente aos períodos de fevereiro de 2014, fevereiro de 2015, fevereiro de 2016 e fevereiro de 2017, foram transmitidos sem a observância dos registros pertinentes ao bloco H. Que este bloco trata especificamente dos registros de inventário e devem ser transmitidos no segundo mês subsequente, com estoque final do exercício anterior. Reproduz determinação do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI.

Consigna que o fato de não constar os estoques nos respectivos arquivos, não pode ser considerada como absoluta para impor à defendant penalidade à qual ela não cometeu. Reconhece que o fiscal não tinha em suas mãos as informações corretas para dirimir eventuais dúvidas, contudo, tal fato

não pode ser determinante para a aplicação da infração.

Aduz que outro ponto a destacar se refere à incompatibilidade de códigos de mercadorias. Afirma que o fiscal baseou o Auto de Infração nas Escriturações Fiscais Digitais por ela transmitidas. Que no período posterior a abril de 2014, passou a utilizar outro software para gerar sua escrita fiscal. Que este software é utilizado tão somente como “backoffice”, ou seja, somente nas áreas administrativas da Empresa. Que o software utilizado pela loja para emissão de documento fiscal é outro e é utilizado por todos os estabelecimentos da defendant. E que há uma diferenciação entre os códigos de mercadorias nos sistemas utilizados pela impugnante, levando o fiscal a acreditar que houve omissões de saídas nos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016.

Para ilustrar sua afirmativa, cita como exemplo o produto cujo código até o dia 31/03/2014, era 75342, descrito como “ITATIAIA ARMARIO PREMIUM 6P SMART I3-D” e que a partir de 01/04/2014, passou a ser o código 0000402. Explicita que no relatório anexo intitulado “Movimento de Estoque por Item”, emitido no software utilizado pela filial, constam entradas de 13 (treze) unidades e saídas de 15 (quinze) unidades, estoque inicial de 03 (três unidades), e estoque final de 02 (duas) unidades. Que no relatório intitulado “KARDEX FISICO-FINANCEIRO (DIA) L O C A L”, utilizado pelo software de “backoffice”, cujo código da mercadoria é 0000402, descrita como “ITATIAIA ARMARIO PREMIUM 6P SM”, também constam entradas 13 (treze) unidades e saídas de 15 (quinze) unidades, estoque inicial de 03 (três) unidades e estoque final de 02 (duas) unidades. Que, ambos os relatórios possuem os mesmos números de notas fiscais de entrada e saída, as mesmas quantidades de entradas e saídas e também o mesmo estoque inicial e estoque final. Conclui que não há qualquer omissão de saída ou entrada para o produto informado, bem como para todos os outros elencados na respectiva autuação.

Comunica que providenciou para que os códigos fossem unificados e informados corretamente na Escrituração Fiscal Digital, informando nos respectivos arquivos os registros 0205, que trata das alterações dos cadastros de mercadorias. E que está à disposição para providenciar as correções necessárias, para que se busque a verdade material das supostas omissões. Que ainda não providenciou as devidas retificações, em função da quantidade de estabelecimentos que possui, pois gera uma quantidade significativa de arquivos que necessitam da correção. E que tem atuado juntamente com as fiscalizações, de vários Estados, os quais tem permitido retificar os arquivos na medida em que fiscalizam as filiais da empresa.

Afirma que atua em 6 (seis) Estados. Que possui mais de 400 filiais. Que, em todos os demais entes federativos, não tem encontrado óbice na retificação dos arquivos, pois, conforme determina as normas que regulam o processo administrativo, em todos eles, há a primazia do princípio da busca da verdade material, assim como na legislação do Estado da Bahia.

Lembra que o processo administrativo é figura indispensável no controle de mérito e da legalidade dos atos administrativos. Que não só o processo administrativo, bem como o processo judicial, deve respeito ao processo legal, o qual assegura às partes envolvidas a bilateralidade dos atos processuais. Bem como, a manifestação de defesa em uniformidade de armas, ainda o direito a ampla defesa, o contraditório e principalmente a uma decisão fundamentada que aponte para a verdade material dos fatos.

Pontua que a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimização dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

Disserta sobre os princípios da verdade material, da legalidade e da igualdade. Cita ensinamentos de Celso Antônio Bandeira De Mello (BANDEIRA DE MELLO, 2011, p. 306) e pensamento de Hely Lopes Meirelles onde ratifica o entendimento (MEIRELLES, 2011, p. 581).

Menciona que o princípio do contraditório e da ampla defesa vem esculpido de forma expressa na Constituição Federal, podendo ser encontrado no artigo 5º inciso LV. Apresenta decisões judiciais que versam sobre o Princípio da ampla defesa e do contraditório: RE 425.406-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 11.10.2007; e outras.

Lembra que também há na legislação da Bahia, elementos que permitem ao litigante a produção de provas no curso do Processo Administrativo. E que, a teor do art. 123, § 5º, todos os meios legais devem ser admitidos no processo administrativo tributário, mesmo aqueles a destempo, desde que devidamente justificado.

Apresenta diversas planilhas contendo toda sua movimentação de entradas, toda sua movimentação de saídas, o estoque inicial de cada período objeto do Auto de Infração, onde busca demonstrar, que não há nenhuma saída ou entrada de mercadoria desacobertada de emissão de documento fiscal. Anexa também para verificação do fiscal, planilha contendo de/para dos códigos das mercadorias utilizados em ambos os softwares da defendant.

Afirma que transmitiu novamente os arquivos da Escrituração Fiscal Digital substitutivos, os quais contêm os respectivos inventários, conforme hashs: “D4198CC44F898DB34A71B3720D5F7559 – 02/2014; AE9FD22237071F56BE3CFD6C4869564B – 02/2015; 34E4BC252A4B3625C436EEE4D918F03E – 02/2016; 80A5485E4F4B207A2B2050A323BDF839 – 02/2017”.

#### INFRAÇÃO 02

No que concerne à infração 02, informa que os argumentos defensivos são os mesmos da infração 01, na medida em que ambos se deram pelos mesmos motivos já expostos.

#### INFRAÇÃO 03

No que tange à infração 03, declara que, por praticidade, não a discutirá.

Finaliza, requerendo:

1. Que o nobre Autuante, após a retificação da Escrituração Fiscal Digital, refaça o relatório de “Auditoria Específica de Mercadoria”, o qual embasou as supostas infrações de omissão de saída e omissão de entrada.
2. A realização de diligência, conforme preceitua o inciso II, § 3º, art. 123, do Decreto nº 7.629/99, para que sejam sanadas as incongruências já demonstradas.

Na informação fiscal de fls. 754 e 755, o autuante, reportando-se à defesa apresentada às fls. 46 a 751 do PAF, registra que, com relação às omissões consignadas no Auto de Infração em lide, a impugnante alegou diferenças entre os códigos de mercadorias.

Explica que a metodologia aplicada foi realizada com auxílio do programa SIAF (Sistema Integrado de Auditoria Fiscal). Que no agrupamento dos itens com omissões foram observados aqueles que possuíam a mesma descrição, mas que apresentavam códigos diferentes. Que estes produtos foram colocados no mesmo grupo. E que, mesmo após o agrupamento, houve produtos que apresentaram omissões.

Afirma, em conclusão que, tendo em vista os fatos apresentados e os documentos anexados ao PAF, efetuou as devidas correções no levantamento fiscal, anexando novas planilhas e um novo demonstrativo de débito, para que se produzam os efeitos legais. Requer que seja o Auto de Infração julgado procedente em parte.

Finalmente, cabe registrar que, em face da informação fiscal de fls. 754 e 755, o Sujeito Passivo foi intimado, às fls. 816, para se manifestar, querendo, no prazo de 10 (dez) dias, optando por não fazê-lo.

#### VOTO (Vencido quanto à preliminar de nulidade)

O Auto de Infração em lide totalizou o valor principal de R\$92.760,35 (noventa e dois mil, setecentos e sessenta reais e trinta e cinco centavos) e é composto de 03 (três) Infrações detalhadamente expostas no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Preliminarmente registro que na dicção do art. 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), a instauração, o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos pelos

princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal.

*"RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

(...)

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

(...)"

Por sua vez, o art. 142 do CTN (Lei nº 5.172/1966), vincula a atividade fiscal às normas estabelecidas pela legislação tributária vigente, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação ao efetuar o lançamento do crédito tributário.

*"CTN - LEI Nº 5.172/1966*

(...)

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

(...)"

Destaco ainda que o art. 196 do Código Tributário Nacional - CTN, expressamente determina que a autoridade fiscal lavre termo de início de procedimento, que serve de intimação e dá ciência ao Contribuinte de que será objeto de fiscalização, além de definir o marco para afastamento da espontaneidade do sujeito passivo, em relação aos atos anteriores, conforme o art. 138, do mesmo código. E que, tal requisito, não se constitui mera formalidade, eis que é de fundamental importância para que a autoridade fiscal possa efetuar ou presidir tarefas de fiscalização e verificação do cumprimento de obrigação tributária, além de salvaguardar o direito de ampla defesa do autuado.

*"CTN - LEI Nº 5.172/1966*

(...)

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

(...)"

*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.*

(...)"

Após análise dos elementos que compõem o presente PAF, constato a existência de vícios jurídicos intransponíveis, relacionados à legalidade do lançamento, sobre os quais passo a dissertar.

No caso em exame, verifico que o Auto de Infração foi emitido em decorrência de auditoria fiscal realizada no estabelecimento da Autuada para verificação do cumprimento de obrigações tributárias, nos exercícios de 2013 a 2016.

Ressalto que, segundo a interpretação dos arts. 28, I e II e 29, do RPAF/BA, a ação fiscal desenvolvida em estabelecimento necessariamente deve ser precedida da lavratura de Termo de Início de Fiscalização ou Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, salvo na hipótese em que o Auto de Infração for lavrado em decorrência de: (i) descumprimento de obrigação acessória; (ii) irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, com o imediato pagamento do imposto e da multa; ou (iii) irregularidade relativa à prestação do serviço de transporte, constatada no trânsito de mercadorias. E que a presente autuação não se enquadra em nenhuma destas

hipóteses de exceção.

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

(...)

VII – Termo de Encerramento de Fiscalização, destinado a documentar o encerramento do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte.

(...)

Art. 29. É dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Encerramento de Fiscalização, do Termo de Apreensão ou do Termo de Ocorrência Fiscal:

I - quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de:

a) descumprimento de obrigação acessória;

b) irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, quando o sujeito passivo efetuar, de imediato, o pagamento do imposto e da multa aplicada, caso em que deverá constar, no texto do Auto de Infração, a quantidade, a espécie e o valor das mercadorias em situação irregular; ou

c) irregularidade relativa à prestação do serviço de transporte, quando constatada no trânsito de mercadorias;

(...)

Art. 30. Quando o Auto de Infração for emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um instrumento único.

(...)”

Saliento também que a teor dos arts. 28, §4º, I e 41, I do RPAF/BA, o Lançamento de Ofício será acompanhado obrigatoriamente de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, dentre eles os Termos de Início de Fiscalização ou de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, os quais servem: (i) de intimação e dá ciência ao Contribuinte de que será objeto de fiscalização; (ii) para definir o marco para afastamento da espontaneidade do sujeito passivo, em relação aos atos pretéritos; e (iii) para salvaguardar o direito ao contraditório e à ampla defesa do autuado.

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

(...)

§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, que poderão ser substituídas por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original;

(...)

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;

(...)”

Verifico que o Auto de Infração não se faz acompanhar do Termo de Início de Fiscalização ou mesmo do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, que o substituiria, e que também não há nos autos comprovação de que pelo menos um dos mencionados termos tenha

sido lavrado e entregue ao Contribuinte, cientificando-o do início da ação fiscal, conforme estabelecido pelos arts. 28, §4º, I e 41, I do multicitado diploma legal.

Diante das constatações acima descritas, entendo que o não atendimento das formalidades legais que previamente deveriam ter sido cumpridas pelo Autuante para legitimar o presente Lançamento de Ofício, comprometeu o princípio do devido processo legal, indicando, inclusive, que não foi dado a conhecer ao sujeito passivo o início da ação fiscal, mas tão somente a sua conclusão, fato que, por via de consequência, nos leva a concluir que o Auto de Infração nasceu sem qualquer respaldo legal para ter sustentação, vez que afrontou, claramente, também os princípios da ampla defesa e do contraditório.

No caso concreto considero que restou comprovada a existência de vícios formais que afetam e maculam a legalidade do lançamento, não admitindo contemporização.

Por não se tratar de mera incorreção ou omissão e de não observância de simples exigências formais contidas na legislação, já que decorre de inobservância da forma como a autoridade fiscal deveria efetuar o lançamento, ou seja, o Auto de Infração não se respalda em prévio Termo de Início de Fiscalização, descabe, no presente caso, a solução preconizada pelo §1º do art. 18 do RPAF-BA/99.

Desta forma, julgo que a autoridade fiscalizadora não agiu, conforme se obriga, nos estritos termos da legislação e não observou a garantia constitucional do devido processo legal, umbilicalmente relacionada a todo procedimento administrativo que se procura reputar adequado, comprometendo os princípios da ampla defesa e do contraditório, fato motivador de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, II do RPAF-BA (Decreto nº 7.629/99). E que, em situações análogas, este CONSEF tem se posicionado no sentido da anulação do ato administrativo conforme manifestado, dentre outros, nos Acórdãos JJF Nº 0198-04/17 e CJF Nº 0320-12/18.

Concluo, portanto, por todos os argumentos acima consignados e em consonância com as decisões já prolatadas neste Órgão Julgador, que o Lançamento de Ofício em apreciação é nulo, conforme art. 18, II do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não sendo possível adentrar no mérito da lide.

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

(...)

*Art. 18. São nulos:*

(...)

*II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*

(...)"

*In fine*, nos termos do art. 21 do mesmo diploma legal, recomendo à autoridade competente que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas.

Pelas razões acima expostas, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

Ultrapassada a preliminar de nulidade acima consignadas, no qual fui vencido, adentro então à análise do mérito da autuação, registrando inicialmente que as infrações serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que as mesmas tratam da exigência de imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

Antes porém, quanto ao pedido da Defendente para a realização de diligência fiscal, a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor, considero não haver necessidade de remessa do PAF para realização de diligências saneadoras, por entender que estão presentes nos autos elementos de prova suficientes para que este Relator forme sua convicção e possa proferir a sua decisão. Neste ponto especificamente, destaco as disposições do art. 147, I, “a” do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), que orienta o indeferimento do pedido de diligência fiscal quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos.

*“RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99)*

(...)

*Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*  
(...)"

Com essas considerações indefiro o pedido de diligência fiscal formulado na inicial, passando então ao exame do mérito das imputações fiscais combatidas na Peça Impugnatória.

#### INFRAÇÕES 01 E 02

Em relação às Infrações 01 e 02 que consistem, respectivamente, na falta de recolhimento do imposto: (i) relativo à omissão de saídas de mercadorias, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas; e (ii) na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária desacompanhadas de documentação fiscal, a Defendente argui que as imputações fiscais não podem prosperar, tendo em vista que:

(a) O Autuante considerou o estoque informado nos arquivos da Escrituração Fiscal Digital, transmitidos pela consulente de forma indevida, onde não constavam os estoques finais dos exercícios. Que os arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, referentes aos períodos de fevereiro de 2014, fevereiro de 2015, fevereiro de 2016 e fevereiro de 2017, foram transmitidos sem a observância dos registros pertinentes ao bloco H. E que transmitiu os arquivos substitutivos da EFD, contendo os respectivos inventários.

(b) No período posterior a abril de 2014, passou a utilizar outro software para gerar sua escrita fiscal. Que este software é utilizado somente nas áreas administrativas da Empresa. Que o software utilizado pela loja para emissão de documento fiscal é outro e é utilizado por todos os estabelecimentos. Que há uma diferenciação entre os códigos de mercadorias nos sistemas utilizados pela impugnante, levando o fiscal a acreditar que houve omissões de saídas nos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016. Que providenciou para que os códigos fossem unificados e informados corretamente na EFD, nos registros 0205, que trata das alterações dos cadastros de mercadorias. E que anexou aos autos planilha contendo de/para dos códigos das mercadorias utilizados em ambos os softwares.

(c) Apresentou planilhas contendo toda a movimentação (entradas, saídas e estoque inicial) de cada período objeto do Auto de Infração, buscando demonstrar que não há omissão de saída ou de entrada de mercadoria.

Por sua vez, o Autuante explica que a metodologia aplicada foi realizada com auxílio do programa SIAF. Que no agrupamento dos itens com omissões foram observados aqueles que possuíam a mesma descrição, mas que apresentavam códigos diferentes. Que estes produtos foram colocados no mesmo grupo. Que, mesmo após o agrupamento, houve produtos que apresentaram omissões. E que, considerando os fatos apresentados, bem como, os documentos acostados aos autos, efetuou as devidas correções e anexou novas planilhas (fls. 756 a 814), também contidas em mídia de CD (fls. 815), reduzindo o valor histórico total do Lançamento de Ofício de R\$92.760,35 (noventa e dois mil, setecentos e sessenta reais e trinta e cinco centavos) para R\$6.753,08 (seis mil, setecentos e cinquenta e três reais e oito centavos).

Colocados os argumentos acima, adentro ao exame da lide mediante as considerações a seguir consignadas.

Em relação aos “códigos de mercadorias”, observo que de acordo com o art. 205 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), o contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço, estando previsto que no caso de alteração do código, deverá informar a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço (§ 2º deste mesmo artigo).

“RICMS/BA - Decreto nº 13.780/2012

(...)

*Art. 205. O contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço.*

(...)

*§ 2º No caso de alteração do código, o contribuinte deverá anotar no RUDFTO a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço.*

(...)"

Verifico também que, considerando o disposto no art. 3º, III da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, e a alegação defensiva de que diversas mercadorias podem ser identificadas nos documentos e livros fiscais com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências, o Autuante constatou a possibilidade de realizar o levantamento quantitativo fazendo agrupamento de mercadorias, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.

“Portaria nº 445/1998

(...)

*Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:*

(...)

*III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.*

(...)"

Vejo ainda que no caso de levantamento quantitativo em que se apure omissão do registro de entrada de mercadoria, enquadrada no regime de substituição tributária, deve ser exigido o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, e o imposto devido por antecipação tributária, conforme art. 10 da Portaria 445/98.

“Portaria nº 445/1998

(...)

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (...), observando o seguinte:*

(...)

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no ..., deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal,...;*

(...)"

Constatou que, quanto ao débito apurado para a Infração 01, relativamente ao exercício de 2014 (fl. 768), a revisão levada a efeito pelo Autuante em sede de Informação Fiscal, apresentou resultado que implica em mudança do tipo da infração, a qual originalmente fora “Omissão de Saída – 04.05.02 – Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que a de Entrada” e, com os ajustes efetuados passou a se enquadrar na situação de “Omissão de Entrada – 04.05.05 – Entrada de Mercadorias Tributadas Maior que a de Saída”. E que, nesta hipótese, o ICMS a ser exigido passa a sê-lo por presunção legal, correspondendo às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme art. 4º, §4º, IV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 13, II da Portaria 445/98.

“Lei nº 7.014/96

(...)

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

(...)

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

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

(...)"

"Portaria nº 445/1998

(...)

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

(...)

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

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto ...;

(...)"

Desta forma, considerando que houve alteração importante no tipo da Infração, em prejuízo ao direito de defesa do Contribuinte, por caracterizar insegurança na determinação da Infração, entendo que, a teor do art. 18, IV do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), a parcela relativa ao valor do ICMS apurado para o exercício de 2014 (fl. 768) não deve ser mantida no levantamento do *quantum* exigido referente à Infração 01, devendo o lançamento específico inerente a esta parcela ser julgado nulo.

"RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99)

(...)

Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;  
(...)"

Contudo, a repartição fiscal de origem pode instaurar novo procedimento fiscal, podendo preliminarmente, intimar o contribuinte a recolher espontaneamente o débito correspondente à diferença encontrada, relativamente à parcela supra referenciada.

Ademais, confirmo que, às fls. 816, há documento que comprova a cientificação da Autuada quanto à Informação Fiscal de fls. 754 a 815, incluindo os demonstrativos com os novos valores da exigência fiscal apurados pela Fiscalização. Que fora concedido o prazo de 10 (dez) dias para esta se manifestar, querendo. Que a Defendente se manteve silente acerca da peça informativa e dos novos valores da autuação. E que, na dicção do art. 140 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), o silêncio do Contribuinte chancela de veracidade o resultado apresentado pelo Autuante em sede de Informação Fiscal, vez que não foi identificado nos autos nada que desabone as alterações por este efetuadas no Lançamento de Ofício.

"RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99)

(...)

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

(...)"

Então, no que se refere às Infrações 01 e 02, acolho as conclusões apresentadas na Informação Fiscal e a revisão efetuada pelo Autuante, exceto em relação ao débito apurado para a Infração 01, relativamente ao exercício de 2014 (fl. 768), pelas razões expostas linhas acima, concluindo pela subsistência parcial destas Imputações Fiscais, cujos valores históricos ficam reduzidos,

respectivamente, de R\$76.287,51 para R\$5.409,16 e de R\$14.048,45 para R\$1.027,10, conforme Demonstrativos de Débito abaixo inseridos.

INFRAÇÃO 01 – 04.05.02		
COMPARATIVO DO ICMS NÃO RECOLHIDO		
DATA DA OCORRÊNCIA	AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 01)	INFORMAÇÃO FISCAL (FLS. 756 A 814)
31/12/2013	<b>7.655,39</b>	<b>2.886,64</b>
31/12/2014	<b>41.511,04</b>	<b>..-</b>
31/12/2015	<b>12.847,78</b>	<b>119,46</b>
31/12/2016.	<b>14.273,30</b>	<b>2.403,06</b>
<b>TOTAL</b>	<b>76.287,51</b>	<b>5.409,16</b>

INFRAÇÃO 02 – 04.05.08		
COMPARATIVO DO ICMS NÃO RECOLHIDO		
DATA DA OCORRÊNCIA	AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 01)	INFORMAÇÃO FISCAL (FLS. 756 A 814)
31/12/2013	<b>360,77</b>	<b>..-</b>
31/12/2014	<b>8.312,84</b>	<b>738,79</b>
31/12/2015	<b>2.739,61</b>	<b>..-</b>
31/12/2016.	<b>2.635,23</b>	<b>288,31</b>
<b>TOTAL</b>	<b>14.048,45</b>	<b>1.027,10</b>

### INFRAÇÃO 03

No que tange à Infração 03, que diz respeito à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro, sujeitas ao regime de Substituição Tributária, desacompanhadas de documento fiscal, a Impugnante declara que, por praticidade, não a discutirá.

Em que pese a não impugnação, pelo Sujeito Passivo, do lançamento referente a esta Infração 03, em respeito ao princípio da verdade material, considerando que o Autuante, em sede de Informação Fiscal (fls. 756 a 814), reduziu o valor exigido referente a esta imputação de R\$2.424,39 para R\$316,82, também acolho o valor revisado pela Autoridade Fiscal, conforme Demonstrativo de Débito abaixo agregado. Infração 03 parcialmente subsistente.

INFRAÇÃO 03 – 04.05.09		
COMPARATIVO DO ICMS NÃO RECOLHIDO		
DATA DA OCORRÊNCIA	AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 01)	INFORMAÇÃO FISCAL (FLS. 756 A 814)
31/12/2013	<b>32,48</b>	<b>..-</b>
31/12/2014	<b>1.385,36</b>	<b>282,96</b>
31/12/2015	<b>453,14</b>	<b>..-</b>
31/12/2016.	<b>553,41</b>	<b>33,86</b>
<b>TOTAL</b>	<b>2.424,39</b>	<b>316,82</b>

*In fine*, concluo que o valor histórico total a ser exigido no presente Lançamento de Ofício, computando-se os valores remanescentes das Infrações 01 a 03, deve ser reduzido de R\$92.760,35 (noventa e dois mil, setecentos e sessenta reais e trinta e cinco centavos) para R\$6.753,08 (seis mil, setecentos e cinquenta e três reais e oito centavos), conforme Demonstrativos de Débito inseridos parágrafos acima.

Ressalto, por último, que as decisões judiciais reproduzidas na peça defensiva não alteram os

entendimentos acima expostos, visto que as mesmas não são vinculantes para o Estado da Bahia, além do fato do Erário Estadual não ter figurado como parte nas ações que resultaram nos Acórdãos mencionados pela impugnante.

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade)**

Divirjo da decretação de nulidade do Auto de Infração dada pelo relator sob a argumentação de que não foi lavrado o termo de início de fiscalização.

O Termo de Início de Fiscalização serve como marco que retira a espontaneidade para eventuais recolhimentos de impostos pelo contribuinte. A sua emissão não visa garantir ao autuado o direito ao contraditório, pois em nada auxilia na produção de qualquer argumentação ou levantamento de provas, pois de nada foi acusado e nada poderá fazer em termos de defesa enquanto não receber formalmente uma reclamação de ofício acerca do descumprimento de obrigações principais ou acessórias.

Ademais, o inciso IV do art. 26 do RPAF estabelece que a lavratura do Auto de Infração é uma das formas de início do procedimento fiscal. Assim, a inexistência do Termo de Início de Fiscalização não pode ser motivo para nulidade do Auto de Infração, pois não acarreta em prejuízo ao direito de defesa do autuado.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de nulidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 087015.0002/18-3, lavrado contra **ELETROZEMA S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$6.753,08**, acrescido das multas de 60% sobre R\$316,82 e 100% sobre **R\$6.436,26**, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d” e 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 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de nulidade)

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALES – JULGADOR/VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de nulidade)