

**A. I. N°** - 170623.0005/18-6  
**AUTUADO** - VALDAC LTDA.  
**AUTUANTE** - SUELI SANTOS BARRETO  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 31/07/2020

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0071-03/20-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações, sem a emissão de documentos fiscais. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Contribuinte não elide a presunção de omissão de saídas tributáveis, prevista no §4º, inciso 4º da Lei 7.014/96. **c)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável tributário. Infrações caracterizadas. Não acatadas as nulidades suscitadas. Indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/03/2018, exige crédito tributário no valor de R\$311.527,19, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01.** 04.05.02 - falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias, em valor superior ao das entradas omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, ano de 2015, no valor de R\$177.469,09, acrescido da multa de 100%;

**Infração 02.** 04.05.05 - falta de recolhimento de ICMS relativo a diferenças tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – as operações de entradas – com base na presunção legal, que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ano de 2016, no valor de R\$130.902,12, acrescido da multa de 100%;

**Infração 03** - 04.05.08 – falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhada de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime

de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2015 e 2016, no valor de R\$3.155,98, acrescido da multa de 100%;

O autuado impugna o lançamento fls.40/71, através de advogado, procuração fl.104. Registra tempestividade de sua peça defensiva. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas. Diz que vem, a tempo e modo, por seu advogado, apresentar defesa, com base nos fatos e fundamentos que a seguir, alinha.

Requer o recebimento e a distribuição do respectivo processo a uma das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho, para julgamento em primeira instância administrativa, conforme previsão do RPAF/99.

Afirma que foi surpreendida pela lavratura de Auto de Infração com as acusações fiscais que reproduz e os respectivos enquadramentos legais.

Explica que no desenvolvimento regular de suas atividades, mais especificamente, nos exercícios de 2015 e 2016, adquiriu em operações mercantis, diversas mercadorias que foram comercializadas para terceiros em operações subsequentes.

Observa que: (1) promoveu a respectiva escrituração fiscal das notas fiscais de entradas, decorrentes das aludidas operações (aquisição de mercadorias), além de (2) emitiu notas fiscais de saída, em decorrência das posteriores vendas.

Registra que toda a documentação fiscal - notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias - se encontra revestida de todas as formalidades legais (indicação completa do emitente, destinatário, inscrições fiscais, descrição das mercadorias, respectivos valores, etc.).

Diz que o Fisco estadual lhe cobra o ICMS devido, em face da pretensa omissão de saídas de mercadorias tributáveis – consequência da suposta falta de emissão de documentos fiscais de saídas e do correspondente registro - (Infração 01); e em virtude do equivocado entendimento de que houvera a falta da escrituração de entradas de mercadorias (Infração 02). Frisa que, diferente do que acentua o Fisco Estadual, escriturou as notas fiscais de entradas constantes do trabalho fiscal, bem como, emitiu notas fiscais correspondentes a todas as mercadorias por ela comercializadas, razão pela qual, deve ser reconhecida a insubsistência das acusações fiscais contidas no presente Auto de Infração.

Diz que o trabalho fiscal tem o dever de permitir o acesso do contribuinte autuado, a toda a documentação que fundamenta o AIIM lavrado. Aduz não haver amparo para a juntada ao processo, de documentos em quantidade insuficiente e, menos ainda, a ausência dos mesmos. José Eduardo Soares de Meio ressalta a fragilidade da afirmação fazendária de que, por se tratar de documentos de conhecimento do contribuinte autuado, desnecessário seria o fornecimento dos mesmos.

No caso concreto, afirma que o trabalho fiscal apenas lhe forneceu Planilhas que se referem a número considerável de operações mercantis havidas nos exercícios de 2015 e 2016, sem trazer ao processo: (i) notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias e, tampouco (ii) a análise acurada dos registros efetuados no SPED.

Assevera que essa circunstância fático-jurídica dificultou o seu entendimento, acerca da própria natureza das acusações fiscais - o que implicou cerceamento do direito de defesa, o que não pode ser prestigiado -, haja vista a dificuldade na compreensão do porquê da juntada, pelo Fisco estadual, de diversas planilhas. Dito de outra forma, necessário o reconhecimento de nulidade do Auto de Infração por vício insanável.

Observa que, no seu sentir, parece que a autuação fiscal decorreu da suposta falta de escrituração de notas fiscais de entradas e de omissão de saídas (Infração 01 e Infração 02). Diz ser curiosa a juntada ao processo de (outras) Planilhas que vão além, daquelas analisadas nessa peça de defesa - no caso, (i) Planilha Omissão de Saída Apurada em Levantamento Quantitativo de Estoques - Lista de Notas Fiscais de Entradas; (ii) Planilha Omissão de Saídas Apurada em Levantamento

Quantitativo de Estoques - Saídas de Mercadorias Tributadas maior que a de Entradas - Lista de Omissões; e (iii) Planilha Omissão de Entrada Apurada em Levantamento Quantitativo de Estoques - Lista de Notas Fiscais de Saídas. Admitindo-se, ainda que, ficticiamente, as demais Planilhas elaboradas pelo trabalho fiscal teriam o condão de fundamentar a autuação fiscal, necessária (caso o entendimento não seja pelo reconhecimento da nulidade do Auto de Infração), a prestação de esclarecimentos, a fim de que possa se defender de forma plena, sob pena de mitigação de importantes princípios jurídicos constitucionais (postulados da ampla defesa e do contraditório, corolários do devido processo legal).

Diz juntar à defesa por amostragem, por se tratar de farta documentação que compreende a localização, organização e cotejo entre registros de operações no SPED e planilhas elaboradas pelo trabalho fiscal, os seguintes elementos: - (i) Omissão de Saída Apurada em Levantamento Quantitativo de Estoques - Lista de Notas Fiscais de Entrada; (ii) Omissão de Saída Apurada em Levantamento Quantitativo de Estoques - Saída de Mercadorias Tributadas maior que a de Entradas - Lista de Omissões; e (iii) Omissão de Entradas Apurada em Levantamento Quantitativo de Estoques - Lista de Notas Fiscais de Saídas. Aduz que não foi possível, até o momento, anexar ao processo a documentação relativa às demais operações mercantis realizadas.

Diz que diante da momentânea dificuldade operacional de relacionar elementos documentais em quantidade volumosa, o fez por amostragem, demonstrando o atendimento à legislação tributária. Requer a juntada ao processo da documentação restante, o que ocorrerá com o máximo de brevidade. Enfatiza que, eventual entendimento quanto a impossibilidade jurídica de posterior anexação ao processo, do restante da documentação, resultará em cerceamento à ampla defesa do contribuinte. Sobre o tema, cita Marcelo Viana Salomão. Acrescenta que o direito ao exercício da ampla defesa pelo contribuinte é prestigiado pelo próprio Código Tributário do Estado da Bahia, artigo 123 e o artigo 21, do RPAF/99.

Afirma que objetiva, tão somente, que o Julgador tenha o maior acesso possível aos fatos efetivamente realizados. Do contrário, estar-se-á desprezando a prova, com base em mero formalismo, o que não se pode admitir (sob pena, até mesmo, de inutilidade da existência do processo administrativo tributário). Cita José Eduardo Soares de Meio.

Aduz que a análise realizada por amostragem (em momento oportuno será trazido ao processo exame atinente novo volume de documentos) revela, desde já, a legitimidade do procedimento adotado e, como consequência, o desacerto da atuação fiscal pertinente à 'Infração 01' e à 'Infração 02'.

No que concerne à 'Infração 01', oriunda da omissão de saídas de mercadorias, diz que traz análise por amostragem, na medida em que debruça sobre específicas operações mercantis insertas no Auto de Infração lavrado. A demonstração do registro de saída das mercadorias - que, segundo o fisco estadual, não teria ocorrido - demanda a análise dos seguintes documentos: (i) Planilha intitulada 'Omissão de Saídas Apurada em Levantamento Quantitativo de Estoques - Lista de Notas Fiscais de Entradas; (ii) Planilha nomeada 'Omissão de Saída Apurada em Levantamento Quantitativo de Estoques - Saída de Mercadorias Tributadas maior que a de Entradas (doravante chamada 'Lista de Omissões'); e (iii) SPED - Sistema Público de Escrituração Contábil, contendo registros das operações mercantis realizadas no período abarcado no Auto de Infração, lavrado e validado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Para assegurar a compreensão, por parte dos Julgadores, acerca do exame por ele realizado, assim como, da conclusão quanto ao efetivo registro das notas fiscais de saída de mercadorias, esclarece o caminho adotado.

Toma como exemplo, a omissão alegada pelo Fiscal, descrita na linha '129' da Planilha 'Lista de Omissões'. Trata-se de (pretensa) omissão de saída de uma peça (quantidade) da mercadoria descrita como 'Blusa Catarina Estampa 40', código 5F1156U126E50140, no valor de R\$249,90. Acrescenta que a referida informação consta da Planilha 'Lista de Omissões' da seguinte forma: Demonstrativo de omissão de saída mediante levantamento quantitativo de estoque e (Saídas de

mercadorias tributadas maior que a de entradas) – Lista de omissões: (i) Blusa Catarina estampa 40, 1-Tributada 1,00 249,90 (linha 129).

Com base nos dados descritos na ‘linha 29’, da Planilha ‘Lista de Omissões’, obtém-se a informação, na Planilha ‘Lista de Entradas’ (linha 371), de que a ‘omissão de saída’ guarda relação com a Nota Fiscal de Entrada nº 20335, emitida em 16.05.05 (um item da mercadoria também descrita como ‘Blusa Catarina Estampa 40’, no mesmo código SF115BU126ES0140).

Afere que a informação inserta na Planilha ‘Lista de Entradas’ (linha 371) fora assim externada:

Demonstrativo: omissão saída apurada em levant quant. de estoques - Lista de notas fiscais de entrada 5F11530126E50140 1 BLUSA CATARINA ESTAMPA 40 PC 1 (NF 20355— 16.05.15 - linha 371). Alcançados esses dados - no caso, a descrição e a quantidade de específica mercadoria que ingressou no seu estabelecimento, além da correspondente nota fiscal de entrada que a representou - imperiosa a demonstração do efetivo registro de saída da mencionada mercadoria do estabelecimento. É o que se extrai da leitura do SPED (Período Maio 2015). Nesse documento figura o Código 200’, atinente ao Bloco de Cadastro de Produtos (‘Registro - 0200 - Itens - Produtos’).

Observa que o código dos produtos discriminados no código ‘200’, não apresenta a extensão constante das descrições dos produtos vislumbradas nas Planilhas ‘Lista de Omissões’ e ‘Lista de Entradas’. Enquanto nas aludidas Planilhas constam a descrição do produto em estudo no código ‘SF115BU126ES0140’. No SPED o mesmo produto é descrito no código ‘SF115BU126’ (sem, portanto, a extensão ‘ES0140’).

Assevera que no SPED, também aparece o código ‘C425’, relativo à saída de mercadoria (descrição do produto), além do código ‘C405’, relacionado à data em que a saída ocorreu. Na hipótese do SPED do período maio 2015, entende que não remanesce dúvida, que a mercadoria ‘Blusa Catarina Estampa 40’, código SF11513U126ES0140, saiu do seu estabelecimento em 31.05.15. É o que se infere do referido SPED, nos seguintes termos: C405I3105201511I526I16446I1208861 311368,61 C425 IS F115BU 126111PC1199,92 j3, 3115,191.

Frisa que as informações extraídas das Planilhas e do SPED (Período Maio 2015) - e que demonstram o registro de saída da mercadoria que, no sentir do fisco estadual não teria ocorrido – foi assim agrupada na peça de defesa: a) Demonstrativo Omissão de saídas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques (Saída de mercadoria, tributadas maior que a de entradas) - lista de omissões: PC BLUSA CATARINA ESTAMPA 40 1-Tributada 1 249,90 (linha 129). Demonstrativo: mist saída apurada em levant. quant. dos estoques - Lista de notas fiscais de entradas SftSBUt26t5014o BLUSA CATARINA ESTAMPA 4. Entende ser incontroversa a demonstração do registro de saída das mercadorias em estudo, não obstante o desprovido entendimento do Fisco estadual em sentido contrário.

Considerando o grande volume de operações englobadas pelo AIIM lavrado, assim como a necessidade de análise acurada de documentação constante do trabalho fiscal e dos registros informados à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, diz que aproveita a oportunidade para trazer ao processo, a título de amostragem, o cotejo de outros documentos, de sorte a demonstrar os efetivos registros das saídas das mercadorias contidos no Auto de Infração, conforme relaciona.

A respeito da Infração 02, diz que igualmente, em decorrência da acusação fiscal descrita na ‘Infração 02’, em face da alegada falta de escrituração de notas fiscais de entradas de mercadorias, demonstra o registro das mesmas (saídas), mediante exame dos documentos elencados: (i) Planilha intitulada ‘Omissão de Entrada Apurada em Levantamento Quantitativo de Estoques - Lista de Notas Fiscais de Saídas (doravante denominada ‘Lista Notas Fiscais de Saídas’); e (ii) SPED - Sistema Público de Escrituração Contábil, contendo registros das operações mercantis realizadas no período objeto do presente Auto de Infração, validado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Assim como fizera no tocante à 'Infração 01', explica a análise documental realizada, onde diz constatar a escrituração das notas fiscais de entradas de mercadorias em seu estabelecimento. Exemplificativamente, debruça sobre a omissão alegada pelo Agente Fiscal, descrita na linha '138, da Planilha lista Notas Fiscais de Saídas'. Diz que na linha 138' figura a (suposta) omissão de entrada de peças da mercadoria denominada 'Saia Eliana Recortes', no código SF1155A056.

Aduz que a informação está assim descrita na Planilha 'Lista Notas Fiscais de Saída': Demonstrativo: Omissão entradas apurada em levantamento quantitativo de estoques - Lista de notas fiscais de saída C1Z1H2O1 ' (II PC 403 ' 1 PC 403 r 4033 =3).

Anota que o código 'C425', diz respeito a saídas de mercadorias, as quais ocorreram em 11/2016 (30.11.16) e 12/16 (30.12.16).

De posse desses dados - descrição e código de identificação da mercadoria, e data da saída da mesma do seu estabelecimento -, segue tarefa consistente na necessidade de demonstração do efetivo registro de entrada da mesma (mercadoria) no estabelecimento. É o que depreende, no caso em tela, do exame do SPED - Período Outubro 2016 - Nele verifica que a mercadoria "Saia Eliana Recortes", no código SF1155A056, entrou no seu estabelecimento em 19.10.16, apontando registro no SPED.

Pondera que, enquanto o código 'C100' do SPED informa as entradas de mercadorias no estabelecimento em 19.10.16, o código 'C170' ao seu turno, revela, dentre as mesmas, o ingresso (código 'C170') da 'Saia Eliana Recortes' (código SF1155A056). Em suma, diz que a comprovação do registro de entradas da aludida mercadoria, decorreu de informações conforme aponta em exemplo de seu SPED.

Frisa que uma vez demonstrada a escrituração de entradas da mercadoria em foco, não há como prosperar a pretensão do fisco estadual, decorrente da acusação de falta de escrituração do mencionado documento fiscal.

Pelos motivos expostos - quantidade substancial de operações mercantis realizadas - sinaliza que, tão logo seja analisada a documentação pertinente a outras operações mercantis (com a consequente demonstração de registro de entradas de mercadorias), informará no processo. Entende ser incontestável, a comprovação da liquidação do pretensão débito fiscal. Comenta que demonstrada a escrituração das notas fiscais de entradas contidas no AIIM, bem como, o registro das saídas de mercadorias tidas como não ocorridas pelo Fiscal, não há alternativa, senão o reconhecimento da extinção do crédito tributário em comento. Isso porque, diante de pretensão irregularidade (falta de escrituração de notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias), o Fisco estadual presumiu – diga-se de passagem, sem qualquer elemento fático-probatório que servisse de fundamento - a falta de recolhimento do imposto estadual. Dito de outra forma, é imperioso o reconhecimento da ilegitimidade das cobranças em enfoque, haja vista a insubsistência das respectivas acusações fiscais. Em face da impropriedade da cobrança do imposto estadual, requer seja declarada a extinção do correspondente crédito tributário, nos moldes do artigo 156, inciso 1, do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, requer que seja acolhida integralmente a defesa apresentada, a fim de ser decretada insubsistente as exigências tributárias, com o decorrente cancelamento do presente Auto de Infração, bem como, das multas e dos juros decorrentes da sua lavratura. Aproveita a oportunidade, para anexar à presente peça processual 'disco de armazenamento de dados' em arquivo no formato 'word', contendo cópia exata da defesa e documentos que a instruem.

Protesta pela apresentação de novos documentos comprobatórios da regularidade dos procedimentos adotados, bem como, pela realização de Sustentação Oral.

Por fim, requer que todas as intimações, publicações e notificações sejam realizadas exclusivamente em nome do Dr. Hécio Honda, inscrito na OAB/SP sob o nº 90.389, sob pena de nulidade dos atos.

A Autuante presta informação fiscal fls.110/115. Após repetir as infrações imputadas ao autuado, sintetiza suas razões defensivas. Afirma que, a partir das considerações apresentadas, respaldada em argumentos técnicos com pressupostos pertinentes, identifica pontos contraditórios na impugnação que merecem considerações específicas, uma vez que não constituem provas comprobatórias de suas justificativas na produção da sua impugnação.

Destaca as diretrizes do trabalho de Auditoria demonstrando os critérios adotados. Afirma que antes da lavratura do auto de infração, a empresa foi intimada, recebendo relatório sinalizador das inconsistências dos arquivos apresentados à Secretaria da Fazenda, inclusive com prazos para retificação, conforme prevê a legislação. Considerando que as informações constantes na EFD são de inteira responsabilidade do contribuinte, elas são geradas, validadas e autenticadas para que possam ser utilizadas como documentos definitivos.

Aduz que a Secretaria da Fazenda dispõe de um sistema de auditoria de confiabilidade. As informações são processadas e geram planilhas específicas considerando todos os detalhes dos documentos recepcionados, permitindo qualquer consulta que o contribuinte desejar. Não há informação a acrescentar. Ressalta que as notas fiscais são de propriedade dos contribuintes, caso haja necessidade, pode haver solicitação. Independentemente disso, as planilhas contêm as informações detalhadas das notas fiscais.

Esclarece que foram entregues todas as planilhas que geraram os resultados apurados: Demonstrativo Análise quantitativa de estoque; Estoque Substituição; Preços médios; Lista geral de itens; Lista das notas de entradas; Lista das notas de saídas; Listagem do grupo de estoques; Notas fiscais de entradas; Notas de fiscais de saídas; Omissão de Entradas Antecipação Tributária; Lista das Omissões; Resumo das infrações; Saídas sem tributação, conforme especificações na pag. 31 e CD pag. 32.

Dado o exposto, diz não caber o pedido de cancelamento ou nulidade do Auto de Infração, uma vez que não existe amparo legal ou justificativa cabível para tal ação. Todas as operações alegadas pelo contribuinte, se devidamente registrada foi capturada pelo sistema. Não há como considerar situações especulativas, generalizadas. Tem que ser registradas, comprovadas, para permitir uma análise apurada.

Quanto ao exemplo que foi apresentado como amostra, diz que não pode considerar, uma vez que o critério técnico de uma amostra é a proporcionalidade da sua correspondência com a totalidade, garantindo a representatividade. Os itens foram considerados em função dos códigos e descrições das entradas, saídas e inventários (estoque inicial e final) e o resultado apurado é exatamente em função do que foi escriturado.

Quanto às alegadas exigências inerentes ao trabalho fiscal apontadas pelo contribuinte, de que teria recebido planilhas que se referem a número considerável de operações mercantis havidas nos exercícios de 2015 e 2016, sem, contudo, trazer ao processo, notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias e, tampouco proceder à análise acurada dos registros efetuados no SPED, chama a atenção, que está trabalhando com informações eletrônicas, com todo rigor de comprovação com “chaves de controle” específicas, que podem ser reproduzidas a qualquer momento, se for de interesse do contribuinte. As planilhas são autoexplicativas e demandam análises para orientar a ação fiscal, não para explicar a ação fiscal. Portanto, não há nada a acrescentar.

Pelo exposto, considerando que o processo está revestido das formalidades essenciais, e que as alegações da defesa foram observadas, entende, salvo melhor juízo, que o Auto de Infração em questão, deva ser julgado procedente.

## **VOTO**

O defendente afirmou, que o trabalho fiscal tem o dever de permitir o acesso do contribuinte autuado, a toda documentação que fundamenta o Auto de Infração lavrado. Disse que foi juntado ao processo, documentos em quantidades insuficientes, notando ainda, a ausência dos citados documentos fiscais. Afirmou que o trabalho fiscal apenas lhe forneceu Planilhas que se referem a

operações mercantis havidas nos exercícios de 2015 e 2016, sem trazer ao processo, as notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias. Alegou que essa circunstância fático-jurídica dificultou o seu entendimento, acerca da própria natureza das acusações fiscais - o que implicou cerceamento do direito de defesa.

Analisando os elementos que compõem o presente lançamento, verifico que não possui sustentação fático jurídica esta alegação. As planilhas que servem de base para a autuação são autoexplicativas. Observo que foram entregues ao Autuado, o CD pag. 32, comprovante de recebimento relacionando os arquivos fls. 31/37, contidos no referido CD, com todas as planilhas que demonstram como foram apuradas as omissões aqui discutidas. Como registrado pelo próprio Autuado em sua impugnação, lhe foi entregue: (i) Planilha Omissão de Saídas – Levantamento das Notas Fiscais de Entradas; (ii) Levantamento das Notas fiscais de Saídas; (iii) Lista das Omissões - Mercadorias Tributadas maior que a de Entradas; (iv) Planilha Omissão de Entrada; (v) Cálculo dos Preços Médios; (vi) Demonstrativo Análise quantitativa de estoque - Estoque Substituição; (vii) Lista geral de itens; (viii) Listagem grupo de estoque; (ix) Omissão de Entradas Mercadorias da Antecipação; (x) Lista das omissões; (xi) Resumo das infrações; (xii) Relação da Saída sem tributação.

A alegação defensiva de que faltou ao processo, as notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, não tem o menor cabimento. Ressalto que as notas fiscais de saídas são de sua propriedade, e por se tratar de documentos eletrônicos, as “*chaves de controle*” específicas das notas fiscais de entradas, lhe permite a consulta detalhada de qualquer nota fiscal relacionada no levantamento fiscal. Conforme esclareceu a Autuante, os itens contados foram considerados em função dos códigos e descrições das entradas, saídas e inventários (estoque inicial e final), e o resultado apurado é exatamente em função do que foi escriturado pelo Autuado em sua EFD/ Escrituração Fiscal Digital.

Não acato também a reclamação defensiva de que faltou, por parte do Fisco, a necessária prestação de esclarecimentos, a fim de que pudesse se defender de forma plena.

Vale ressaltar, que antes da lavratura do presente auto de infração, a empresa foi intimada, conforme “Termo de intimação com a relação das inconsistências para correção dos arquivos”, fls. 9 a 14, sinalizando as inconsistências dos arquivos apresentados à Secretaria da Fazenda, inclusive com prazo para retificação, conforme prevê a legislação. No entanto, não consta neste PAF, que qualquer providência tenha sido tomada pelo defendente nesse sentido.

Dessa forma, após a análise dos termos constantes neste PAF, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal, são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável.

Verifico que foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que obteve as peças necessárias à sua impugnação, foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Logo, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo no art. 39, constato que o presente PAF se encontra apto a surtir os efeitos fáticos e jurídicos, considerando que inexistem nos autos, quaisquer elementos que indiquem nulidade da autuação, nos termos do art. 18 do RPAF/99. Não vislumbro a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes, para se determinar, com segurança, a infração, o infrator e o *quantum* devido.

No mérito, trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito fiscal relacionado ao ICMS, relativamente a três irregularidades apuradas em ação fiscal:

**Infração 1.** 04.05.02 - falta de recolhimento de ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias, em valor superior ao das entradas

omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, ano de 2015;

**Infração 2.** 04.05.05 - falta de recolhimento de ICMS relativo a diferenças tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – as operações de entradas – com base na presunção legal, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias, realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ano de 2016;

**Infração 3** - 04.05.08 – falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhada de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2015 e 2016.

Na presente ação fiscal, foi exigido imposto apurado através da adoção do roteiro AUDIF-207 – Auditoria de Estoques. Foi constatada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis (infração 1); mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sem a comprovação de suas entradas acobertadas de documentação fiscal, (Infração 2), cujo imposto foi exigido por presunção de omissões de saídas; e na condição de responsável solidário, pelo fato do autuado ter adquirido mercadorias sem a comprovação de sua origem, em relação aos produtos enquadrados no regime de substituição tributária. (Infração 3).

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

O art. 23, inciso “a” da Lei 7014/96, determina que na apuração da base de cálculo, quando forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, já que as demais nela estão incluídas.

A Portaria nº 445/98, que disciplina o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece no art. 10, que no caso de omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido por Antecipação Tributária de responsabilidade do próprio contribuinte, e na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, (infração 03), apurados na forma prevista no art. 10, I, “a” e “b” daquela Portaria. Observo que no presente caso, caberia à Autuante, realizar também o lançamento do imposto por Antecipação Tributária, fato que não ocorreu.

Com a entrega ao contribuinte de todas as peças processuais da Auditoria de Estoque, contendo, pormenorizadamente, cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas com o rigor recomendado na Portaria 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento, o autuado, de posse dos elementos que sustentaram as omissões, optou por não fazer contestações em relação às quantidades apuradas com divergências ou em relação ao preço médio consignado no levantamento fiscal.

Os estoques (Iniciais e Finais), estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias realizadas pela empresa no final de cada ano. Considerando que no Auto de Infração ora analisado, o levantamento foi realizado em regime fechado, no exercício de 2015, será considerado o livro Registro de Inventário de 2014 como Estoque Inicial, e os dados do livro



Registro de Inventário de 2015, como Estoque Final, além das notas fiscais de Entradas e Saídas emitidas no referido ano. Para o exercício de 2016, será considerado o livro Registro de Inventário de 2015 como Estoque Inicial, e os dados do livro Registro de Inventário de 2016, como Estoque Final, além das notas fiscais de Entradas e Saídas emitidas no exercício de 2016.

Nas razões de defesa, verifico que o Autuado não contestou objetivamente as infrações que lhe foram imputadas. Não apontou erro nos cálculos aritméticos, ou no registro das quantidades inventariadas apuradas no levantamento fiscal. Além das preliminares já apreciadas neste voto, no mérito, a título de exemplo, tentou associar a saída de uma mercadoria, ao registro de entradas dessa mesma mercadoria, que no seu entendimento comprovaria que realizou o respectivo registro, portanto, não haveria omissões de entradas ou saídas, como lhe acusava a fiscalização. Cabe salientar, que conforme já registrado, o levantamento quantitativo de estoques decorre da aplicação da seguinte equação:  $\text{Estoque Final} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras do período} - \text{Vendas do período}$ .

Quando a Portaria 445/98, no caput do seu art. 1º, dispõe que no levantamento quantitativo de estoques se trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, sabemos que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem e *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado.

Dessa forma, o inventário inicial (estoque inicial, EI), é somado às entradas (E), e subtraído das saídas (S), e o resultado é diminuído do inventário final (estoque final, EF), isto é,  $EF - (EI + E - S)$ . Se essa expressão for igual a zero, não houve omissões no estoque ( $EF = EI + E - S$ ); se for menor que zero, houve omissões de saídas ( $OS = EF - EI - E + S$ ); e, se for maior que zero, houve omissões de entradas ( $OE = EI + E - S - EF$ ).

Neste cenário, cabe ao Autuado, adotar as providências, no sentido de apontar objetivamente, erros que tenha identificado, para proporcionar condições ao Fisco de buscar a verdade material para apuração da acusação. É obrigação de todo contribuinte escriturar os seus livros fiscais de maneira que espelhem a realidade, sob pena de ensejar desconroles, não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização.

Observo que no presente caso, o procedimento para o levantamento quantitativo de estoque encontra-se em perfeita consonância com a legislação vigente. Das infrações 01 e 02, não consta qualquer mercadoria isenta, não tributável ou do regime de substituição tributária. Estas foram apuradas à parte e estão no levantamento quantitativo de estoques específico, sobre mercadorias enquadradas no regime de substituição tributárias, (infração 03), cujo procedimento é regido pelo art.10, inciso I, “a” da Portaria 445/98.

Na infração 02, estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao impugnante o ônus da prova, trazendo aos autos os elementos necessários, que se oponham aos fatos presumidos. Quanto à irregularidade estampada na infração 01, não se trata de presunção, pois a diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações, sem a emissão de documentos fiscais.

A Autuante, em sede de informação fiscal, esclareceu que realizou o trabalho de auditoria, que constatou as diferenças apontadas, levando em consideração o estoque de mercadorias informado no livro de Registro de Inventário, e nos arquivos do SPED Fiscal enviados pelo contribuinte. Prosseguiu explicando, que se utilizou de instrumentos e sistemas de fiscalização que permitiram identificar omissões tanto de entradas, como de saídas, através da EFD, NFe, livros de Entradas e de Saídas de mercadorias. Os itens foram considerados em função dos códigos e descrições das entradas, saídas e inventários (estoque inicial e final), e o resultado apurado é exatamente em função do que foi escriturado pelo contribuinte.

Assim, não existe reparo a ser feito nos valores do imposto apurado, e concluo que no caso em análise, o levantamento fiscal reflete as normas da Lei 7.014/96 do RICMS/BA, e da Portaria 445/98.

Constato que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.

O defendente pediu que doravante, todas as intimações e notificações relativas ao feito, fossem encaminhadas exclusivamente ao seu representante legal, sob pena de nulidade dos atos.

Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo, se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade, se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **170623.0005/18-6**, lavrado contra **VALDAC LTDA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$311.527,19**, acrescido da multa de 100%, previstas no inciso III, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR