

**PROCESSO** - A. I. N° 207095.0017/19-3  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - FEIRA CENTER MAGAZINE LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0284-04/20-VD  
**ORIGEM** - INFACZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/08/2021

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0189-12/21-VD**

**EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.** Comprovado que o levantamento quantitativo de estoque foi efetuado sem as efetivas quantidades dos estoques finais dos exercícios de 2014 e 2015. Incerteza na constituição da base de cálculo (Portaria nº 445/1998). Possibilidade de exigir o imposto mediante arbitramento da base de cálculo previsto no artigo 22 da Lei nº 7.014/96. Ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração cometida nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA. Modificada a Decisão recorrida do Auto de Infração, afastando a exigência por descumprimento da obrigação principal e convertido em aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória nos termos do art. 157 do RPAF/BA, sendo cabível a aplicação da multa de 1% prevista no art. 42, XIII-A, “I” da Lei nº 7.014/96 sobre o valor comercial. Recurso de Ofício **PROVIDO.** Auto de Infração **Procedente em Parte.** Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/BA, com vistas ao reexame da Decisão proferida que desonerou a totalidade dos valores exigidos no Auto de Infração lavrado em 27/03/2017, relativo à constatação da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2014/2015) - R\$1.170.447,98, acrescido da multa de 100%.

Na Decisão proferida (fls. 155 a 163) a 4ª JJF inicialmente rejeitou a nulidade suscitada sob os argumentos de que havia inconsistência no levantamento fiscal, por entender que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, indicados os dispositivos infringidos e apurado a base de cálculo, cujos demonstrativos possibilitaram o exercício do direito de defesa.

Ressaltou que em 22/10/2019, diante da apresentação dos arquivos da EFD, relativo ao livro Registro de Inventário, com a informação do estoque inicial de 2014, sem informar os estoques finais de 2014 e iniciais de 2015, e que o levantamento quantitativo de estoque do período de 01/01/2014 a 31/12/2015 (fls. 20/73 e CD/Mídia de fl.74) não se fazia acompanhar do demonstrativo resumo dos estoques, que apurou omissão de saída no montante de R\$6.080.969,29 e valor exigido de R\$1.033.764,78 para o exercício de 2014 e montante de R\$804.018,82, com apuração de imposto de R\$136.683,20 para o exercício de 2015, decidiram converter o processo em diligência fiscal ao autuante, para adotar as seguintes providências:

*d) Item 1: 1ª Providência: apresentar o “Resumo de Estoque” que resultou a omissão de saída no montante de R\$6.080.969,29, com apuração de imposto no valor de R\$1.033.764,78 para o exercício de 2014 e uma omissão de saída no montante de R\$804.018,82, com apuração de imposto no valor de R\$136.683,20 para o exercício de 2015, como assim está posto nos termos da autuação.*

*e) Item 2: 2ª Providência: após acostar aos autos o “Resumo de Estoque” dos exercícios de 2014 e 2015, na*

*forma requerida no item 1 acima destacado, levado a termo no desenvolvimento do roteiro do Levantamento Quantitativo de Estoque, objeto em análise, encaminhar o presente PAF ao órgão competente da INFRAZ, que deve cientificar o autuado, mediante intimação, do resultado da nova informação fiscal decorrente do pedido desta 4ª JJF, com entrega dos demonstrativos produzidos, conforme depreende os termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA, abrindo o prazo de defesa, com a indicação de 60 (sessenta) dias para se manifestar, querendo;*

*f) Item 3: 3ª Providência havendo manifestação do autuado, deve o agente Fiscal Autuante desenvolver nova Informação Fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os novos aspectos da defesa com fundamentação na forma do § 6º, art. 127, do RPAF/BA.*

Em seguida que que o autuante informou que no CD/Mídia de fls. 74, constam todos os demonstrativos do Levantamento Quantitativo de Estoque e que o Contribuinte Autuado não encriturou os inventários inicial e final de 2015, foi acostado aos autos o “Resumo de Estoque” dos exercícios de 2014 e 2015, e encaminhado para cientificar o autuado, mediante intimação.

E que na sessão de julgamento de 11/02/2020, em função da alteração ocorrida na Portaria nº 445/98, foi decidido encaminhar o processo em nova diligência (fl. 111) para que o autuante providenciasse identificar os valores a título de perda, roubo, ou extravio, nos termos da redação do § 1º do art. 3º, Portaria nº 445/98, refazer o levantamento quantitativo de estoque e dar ciência ao Autuado, o que resultou na Informação Fiscal de fl. 129, tendo “*o agente Fiscal Autuante cumpriu em parte o pedido de Diligência da 4ª JJF de fl. 111, que ensejaria colocar em diligência o presente PAF, pois, além de não ter refeito o levantamento fiscal, considerando os valores levantados a título de perda, roubo, ou extravio nos termos do “item 2” do citado pedido, também não deu ciência do resultado da diligência ao Contribuinte Autuado*”.

Em seguida apreciou que:

*Não obstante tudo até aqui posto no presente voto, porquanto o disposto no § 1º, do art. 18, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, onde orienta que eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, vejo, ainda, a ocorrência da permanência de um ato administrativo ausente no presente PAF, que é a informação dos estoques inicial e final do ano de 2015, como também o estoque final de 2014, relativo aos dois anos em que a Fiscalização apura a omissão de saídas, que dão azo ao lançamento fiscal do Auto de Infração, em tela.*

*Vejo que, o sujeito passivo, não desenvolveu qualquer manifestação na sua peça de defesa, senão informar, dentre outras questões relacionadas a autuação, de que o autuante destacara, na descrição dos fatos, de que teria apresentado o livro de inventário sem lançar os estoques finais de 2014 e 2015. Todavia não faz qualquer consideração que venha contrapor os termos da autuação.*

*Há de se destacar que a Fiscalização, através DTE (fl. 13), emitiu Termo de Intimação para Apresentação e Documentos e/ou Prestação de Informações, com data de postagem em 08/04/2019 e ciência do Contribuinte Autuado em 12/04/2019 nos seguintes termos:*

*“Em cumprimento da ordem de serviço nº 501.731/2019, fica a empresa ciente do início do procedimento de auditoria fisco-contábil, bem como a RETIFICAR AS EFD do período de JAN/2014 a DEZ/2015, inclusive a de FEV/2016 (referente ao Inventário Final de 2015, pois as notas fiscais de saídas e os cupons fiscais (ECF) estão OMISSOS, devendo retransmiti-las ao sistema da SEFAZ até o dia 07/05/2019”. (Grifo acrescido)*

*Mais adiante a Fiscalização, através DTE (fl. 14), emitiu um outro Termo de Intimação para Apresentação e Documentos e/ou Prestação de Informações, com data de postagem em 03/05/2019 e ciência do Contribuinte Autuado, mesma data, ou seja, em 03/05/2019 nos seguintes termos:*

*“RETIFICAR AS EFD de FEV/2014 e 2015, CONTENDO OS ESTOQUES FINAIS, POIS OS ENVIADOS AO SISTEMA SEFAZ ESTÃO ZERADOS, conforme arquivo anexo. Como prazo para retificação de todas as EFD do período sob análise encerrará em 07/05, essa intimação deverá ser atendida no mesmo prazo, por tratar do mesmo assunto.” (Grifo acrescido)*

*Desta forma, à luz das documentações acostadas aos autos, vejo que os procedimentos de realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, foram desenvolvidos com os arquivos da EFD após os termos de intimação acima destacados, como assim preconiza a legislação.*

*Entretanto, na forma do inc. I, do art. 2º, da Portaria 445, de 07/08/98, vigente à época dos fatos geradores, em relação a procedimentos fiscais de realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, como é o caso em análise, deve ser realizado com os estoques existentes no*

*início e no fim do período a ser fiscalizado.*

*Como se observa dos autos, seja das informações complementares na descrição dos fatos da autuação, à fl. 2 dos autos, seja por Pedido de Diligência desta 4ª JJF, vê-se que não se sabe os valores dos estoques inicial e final do ano de 2015, como também o estoque final de 2014, relativo aos dois anos em que a Fiscalização aplicou os procedimentos fiscais de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consubstanciado na Portaria 445, de 07/08/98, vigente à época dos fatos, em que apura omissões de saídas, o que, ao meu juízo, ao não considerar tais estoques, invalida a apuração em que se levantou uma omissão de saída no montante de R\$6.080.969,29, com o cálculo de imposto a recolher no valor de R\$1.033.764,78 para o exercício de 2014 e uma omissão de saída no montante de R\$804.018,82, com cálculo de imposto a recolher no valor de R\$136.683,20 para o exercício de 2015, como assim está posto nos termos da autuação.*

*Em se tratando de fatos como este verificados nos autos, onde, no desenvolvimento dos trabalhos da Ação Fiscal, não logrando êxito na obtenção de qualquer documentação fiscal necessária à execução dos trabalhos de fiscalização, deve o agente Fiscal Autuante utilizar do artifício do arbitramento nos termos do artigo 22 da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre o ICMS no Estado da Bahia, onde descreve várias situações de intercorrências no desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização da autoridade lançadora passíveis de arbitramento na forma a seguir destacado:*

*Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:*

*I - operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;*

*II - falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis relativos às atividades da empresa, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;*

*III - utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;*

*IV - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto.*

*Das várias situações postas na legislação baiana, acima destacada, vejo que, no caso em comento, a autoridade lançadora poderia ter utilizado da prerrogativa do item II, ou mesmo o item IV, para então aplicar o método mais adequado nos termos § 1º desse mesmo artigo 22, da Lei nº 7.014/96, o que não assim procedeu.*

*Concluo, portanto, que se encontra caracterizada nulidade insanável e absoluta na presente ação fiscal, por ter sido desenvolvido de forma incompatível com o estabelecido na legislação, conforme os termos do art. 2º, da Portaria 445, de 07/08/98, dado a flagrante insegurança na determinação da base de cálculo, pela ausência dos valores dos estoques inicial e final do ano de 2015, como também o estoque final de 2014, relativo aos dois anos em que a Fiscalização aplicou os procedimentos fiscais de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.*

*Manifesto, então, pela nulidade da Auto de Infração, com fundamento no art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, dado a acusação não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração cometida, nem tampouco a base de cálculo do imposto lançado*

*Do exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.*

A 4ª JJF recorreu de ofício da decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/BA.

## **VOTO**

O Auto de Infração acusa omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2014/2015).

A Decisão submetida ao reexame declarou nulo o procedimento fiscal com o fundamento de que no levantamento quantitativo de estoques, não foram computadas as quantidades das mercadorias do estoque final do exercício de 2014 e inicial e final de 2015.

Conforme descrição da infração, relatório, voto da Decisão e documentos juntados ao processo constato que:

- 1) Consta na descrição da infração que o contribuinte apresentou os registros de entradas e saídas, mas não lançou os estoques inicial de 2014 e final de 2014 e 2015 (fl. 1);

- 2) Em 08/04/2019 a fiscalização intimou o contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) para “RETIFICAR AS EFD”, com inclusão dos inventários (fl. 13);
- 3) Em 03/05/2019 a fiscalização reintimou o contribuinte através do DTE para “RETIFICAR AS EFD”, dos meses de FEV/2014 e FEV/2015, “enviados ao sistema SEFAZ estão zerados”;
- 4) A 4ª JJF promoveu a realização de duas diligências fiscais (fls. 111 e 124) em 22/10/2019 e 12/02/2020 cujo resultado foram cientificados ao contribuinte.

Pelo exposto, considero correto o afastamento da exigência do ICMS decorrente da obrigação principal, cuja omissão de saída de mercadorias teve base de cálculo apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, que em decorrência da não informação pelo contribuinte do estoque final de 2014 e de 2015, mesmo tendo sido intimado para corrigir a EFD dos meses 02/2015 e 02/2016 e não retificado os arquivos. Isso, porque tornou imprecisa a constituição da base de cálculo, em razão da não dedução das quantidades das mercadorias na movimentação dos estoques que resultaram nas quantidades omitidas apuradas, tomando como base a equação Estoque inicial + entradas no exercício – o estoque final, para apurar as quantidades da saída real que deveria ser comparado as saídas (quantidades) consignadas nos documentos fiscais emitidos e escriturados.

A 4ª JJF fundamentou que diante de tal situação, a fiscalização deveria promover a apuração da base de cálculo mediante arbitramento da base de cálculo, nos termos do art. 22, II da Lei nº 7.014/96.

Entretanto, conforme descrição da infração e intimações de fls. 13 e 14, comprovam que o sujeito passivo não fez a retificação e entrega do arquivo da EFD no prazo previsto na legislação que lhe foi concedido e na data da lavratura do Auto de Infração em 18/06/2019 o estabelecimento autuado não entregou o arquivo retificado relativo ao mês 02/2015 e 02/2016 com a inclusão do estoque final de 31/12/2014 e 31/12/2015.

A legislação prevê que o contribuinte deve ser intimado para enviar arquivo da EFD não entregue no prazo ou que tenha feito entrega com inconsistências nos termos do art. 247 do RICMS/2012 que estabelece:

*Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).*

*§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências.*

Pelo exposto, entendo que não é plausível que a sociedade empresarial deixando de cumprir a obrigação acessória de entrega do arquivo eletrônico com a inclusão do estoque final de 31/12/2014 e 31/12/2015 nas EFD dos meses 02/2015 e 02/2016, possa se beneficiar da impossibilidade de submeter-se a verificação por parte da fiscalização de aplicação do roteiro de auditoria de estoques.

Neste contexto, entendo ser aplicável o disposto no art. 157 do RPAF/BA que prevê:

*Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.*

Neste caso é cabível a aplicação da multa prevista no art. 42, XIII-A, “l” da Lei nº 7.014/96 relativas aos exercícios de:

2014: Com redação da Lei nº 12.917/2013, com efeitos de 01/11/13 a 10/12/15:

*“l) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, ou entrega sem as informações exigidas na legislação, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração*

*pelo não atendimento de intimação para apresentação do respectivo arquivo.” (grifo nosso)*

2015: Com redação dada pela Lei nº 13.461/2015, com efeitos a partir de 11/12/15:

*l) R\$1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da Escrituração Fiscal Digital - EFD, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomadas, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada (grifo nosso).*

Assim sendo tomo como base a DMA consolidada dos exercícios 2014 e aplico multa de 1% (um por cento) sobre o valor das saídas no exercício e no exercício de 2015 aplicou multa de 1% (um por cento) do valor das entradas de mercadorias, pelo não atendimento de intimação para corrigir o arquivo magnético com a inserção dos estoques da escrituração fiscal enviada (EFD).

Data Ocorr	Data Vencto	Base Cálculo	DMA	DMA	Multa %	Valor devido
03/06/19	03/06/19	1.071.438,20	Entradas/2014	2014	1,00%	10.714,38
03/06/19	03/06/19	821.871,89	Saídas/2015	2015	1,00%	8.218,72
<b>Total</b>						<b>18.933,10</b>

O prazo de vencimento é de 30 dias após a intimação de 03/05/2019 (fl. 14) em conformidade com o disposto no art. 247, §4º do RICMS/2012.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, reformando a Decisão recorrida que julgou NULO para PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, com aplicação, de ofício, da multa por descumprimento de obrigação acessória em conformidade com o previsto no art. 157 do RPAF/BA.

#### VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para, SMJ, divergir do Ilustre Relator, por entender não ser pertinente invocar o art. 157 do RPAF para aplicação da multa prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7014/96.

Isto porque a imputação original se refere a constatação da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2014/2015), não obstante restar provado no PAF que o presente lançamento de ofício fora executado indevidamente, ante a ausência de informações imprescindíveis (estoques inicial e final do ano de 2015, como também o estoque final de 2014) para a apuração do quantum exigido.

Não ignoro o fato de o contribuinte ter sido intimado a retificar sua EFD, diante da constatação pelo fiscal autuante da ausência dos saldos dos estoques já mencionados. De fato, a Fiscalização, através DTE (fl. 14), emitiu Termo de Intimação para Apresentação e Documentos e/ou Prestação de Informações, com data de postagem em 03/05/2019, requerendo o envio da EFD- Retificadora.

Todavia, entendo ser inadmissível que informações essenciais, tais como saldos dos estoques inicial/final do período fiscalizado, sejam ignoradas na aplicação de um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, como é o caso em análise.

A omissão de saídas constatada com base em um levantamento quantitativo de estoques, sem os saldos dos estoques iniciais e finais, é manifestamente insegura e sem base legal.

Não poderia, pois, o fiscal autuante executar o roteiro pretendido sem as informações imprescindíveis para a determinação de uma base de cálculo confiável. O lançamento na forma em que foi realizado, indubitavelmente, prejudica o pleno exercício do direito de defesa e contraditório atribuído ao contribuinte, garantias irretocáveis com tratamento constitucional.

Conforme bem mencionou a decisão de piso: “*se encontra caracterizada nulidade insanável e absoluta na presente ação fiscal, por ter sido desenvolvido de forma incompatível com o estabelecido na legislação, conforme os termos do art. 2º, da Portaria 445, de 07/08/98, dado a flagrante insegurança na determinação da base de cálculo, pela ausência dos valores dos estoques inicial e final do ano de 2015, como também o estoque final de 2014, relativo aos dois*

*anos em que a Fiscalização aplicou os procedimentos fiscais de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.”*

Neste sentido, não cabe, pois, invocar o art. 157 do RPAF que assim dispõe: “Art. 157: Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.

E falar não há na incidência do dispositivo legal acima invocado, tão somente porque o Juízo de primeiro acabou por concluir pela nulidade da autuação, não adentrando, pois, na análise meritória da ação fiscal. Assim, e como sequer houve na primeira instância a apreciação de subsistência da infração quanto à obrigação principal, já que foi reconhecida a nulidade da autuação, não se poderia, nessa segunda instância de julgamento, concluir pela aplicação do art. 157 do RPAF, sob pena, inclusive, de ocorrência de supressão de instância, hipótese que não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico.

Este é o voto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207095.0017/19-3, lavrado contra **FEIRA CENTER MAGAZINE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$18.933,10**, previstas no art. 42, XIII-A, “I” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS