

**A. I. Nº** - 293872.0002/19-8  
**AUTUADO** - DANONE LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 27/08/2021

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0113-04/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM A EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL. EXERCÍCIO FECHADO. Considerações elidem em parte a autuação. Em sede de Informação Fiscal, o agente Autuante emitiu novo demonstrativo de débito do saldo remanescente da autuação, com manifestação expressa do Contribuinte Autuado, de concordância dos novos valores apontados, inclusive com indicação nos autos da efetivação do recolhimento aos cofres do Estado. Vê-se então da Informação Fiscal, o agravamento do valor lançado, relativo à data de ocorrência de 31/12/2017, onde o lançamento original apontava para o valor de R\$76.452,67, de falta de recolhimento do imposto (ICMS), quando agora, com as correções dos equívocos levantados na sua constituição, aponta um débito de R\$84.759,98, o que não é possível ser cobrada a diferença nestes autos, nos termos do art. 156 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o que de pronto represento à autoridade competente da unidade Fazendária de origem, no sentido de verificar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, observando o aspecto decadencial do crédito tributário, com fulcro a observar se de fato há valores a serem recolhidos de imposto (ICMS) ao Estado da Bahia, relativo ao ano de 2017. Infração subsistente parcialmente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/06/2019, constitui crédito tributário no valor de R\$206.693,37, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 10 a 48 dos autos, constantes do CD/Mídia à fl. 09, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 – 04.05.01: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado nos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 10 a 48 dos autos, constante do CD/Mídia à fl. 09. No campo da descrição dos fatos, como informação complementar, têm-se que foi anexado ao Auto de Infração, e também fornecido ao Contribuinte Autuado um CD AUTENTICADO, contendo os relatórios gerados nesta infração, em função do grande volume de registros.

Lançado ICMS no valor de R\$206.693,37, com enquadramento no artigo 2º, inciso I e art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inc. I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 100% na forma do art. 42, inc. III, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo, às fls. 33/39 dos autos, apresenta defesa administrativa, pelas razões que a

seguir passo a expor:

Diz ser uma pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/ME sob o nº 23.643.315/0001-52 e sediada na Avenida Paulista, nº 2.300, 5º andar, Cidade e Estado de São Paulo, por sua filial inscrita no CNPJ/ME sob o nº 23.643.315/0040-69, com Inscrição Estadual nº 001.383.410 e endereço na Via de Penetração II, nº 938, sala I, Galpão B, Cia Sul, Simões Filho, Estado da Bahia, por seus advogados (doc. 01 e 02), vem, respeitosamente, nos termos dos artigos 3º e seguintes e 123 do Decreto Estadual nº 7.629, de 09/07/1999 (“Decreto 7.629/99”), apresentar sua impugnação ao Auto de Infração em referência (doc. 03), pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

#### *I. DOS FATOS*

Registra que se trata de Auto de Infração objetivando a cobrança de valores de ICMS referentes ao período compreendido entre 01/01/2017 e 31/12/2018, acrescidos de multa correspondente a 100% (cem por cento) do valor do imposto tido como devido, decorrente de diferenças de estoque apuradas pela Fiscalização, as quais teriam ensejado supostas omissões de receita por parte da Impugnante.

Consigna que, como se observa da descrição da infração imputada à Impugnante, a base de cálculo utilizada para calcular os valores de ICMS exigidos foi apurada com base em suposta omissão de saídas.

Diz que, além do ICMS, a autuação também exige multa equivalente a 100% (cem por cento) do imposto considerado devido, além de acréscimo moratório, perfazendo o montante total de R\$424.376,59 (quatrocentos e vinte e quatro mil, trezentos e setenta e seis reais e cinquenta e nove centavos).

Contudo, diz que, como se verá a seguir, boa parte da autuação fiscal está eivada do vício de nulidade, uma vez que a Impugnante simplesmente não foi capaz de identificar a origem das informações utilizadas pela Fiscalização para apuração das supostas diferenças de saídas apontadas, em absoluta afronta ao seu direito constitucional à ampla defesa e às normas federais e estaduais que regulamentam o lançamento fiscal.

Além disso, aduz que, ao analisar a documentação anexada à autuação, identificou diversos equívocos de premissa dos quais partiu a Fiscalização, o que levou à equivocada conclusão da omissão de saídas, sendo imperioso o cancelamento da autuação fiscal em atenção ao princípio da verdade material.

Por fim, aponta que a multa aplicada na autuação, equivalente a 100% (cem por cento) do imposto tido como devido, não corresponde à penalidade cominada na legislação para os casos em que a infração imputada ao contribuinte é a de omissão de saídas de mercadorias, como no caso em tela, de modo que também nesse ponto deve ser cancelada a autuação fiscal, ou ao menos readequada a penalidade aplicada para o patamar previsto na legislação.

#### *II. DO DIREITO*

##### *II.1 PRELIMINARES*

##### ***II.1.1 Nulidade da autuação fiscal diante do cerceamento ao direito constitucional de defesa da Impugnante***

Inicialmente diz que, antes de demonstrar as razões pelas quais os débitos de ICMS ora exigidos são indevidos, cumpre esclarecer que o presente lançamento está eivado de patente nulidade, o que impõe, portanto, o seu cancelamento.

Registra que o artigo 18 do Decreto 7.629/99 estabelece que são nulos os lançamentos fiscais que não contiverem elementos que determinem, com segurança, a infração autuada, in verbis:

“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;”  
(destacamos)

Tal previsão aduz estar diretamente relacionada às garantias do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente previstas pelo artigo 5º, LV, da Constituição Federal (“CF”), pois objetiva assegurar, aos acusados em geral, o pleno conhecimento das infrações que lhes estão sendo atribuídas, a fim de que, valendo-se dos meios processuais adequados, possam se insurgir a seu respeito com a apresentação de todas as matérias de defesa cabíveis.

Após traçar outras considerações, além de destacar, também, o art. 142 do CTN, diz que se percebe que a submissão ao princípio da estrita legalidade imposta à atividade administrativa pressupõe a rigorosa observância de todos os elementos indispensáveis para conferir caráter de validade ao ato administrativo de lançamento tributário.

Depois de apresentar considerações extraídas de obra do autor Celso Antônio Bandeira de Mello, diz que se constata, pela simples leitura do Auto de Infração ora impugnado, que não estão presentes os elementos indispensáveis à efetiva caracterização do ato administrativo de constituição da obrigação tributária, notadamente a sua motivação, o que importa sua nulidade de pleno direito, por força da patente usurpação das prerrogativas da administração em detrimento dos direitos dos administrados.

Registra que, por mais que a autuação impugnada contenha breve descrição da infração supostamente cometida pela Impugnante, trata-se de acusação genérica, por meio da qual não é capaz de identificar inteiramente qual a infração cometida.

Diz, então, que boa parte da autuação fiscal é nula, haja vista que a Impugnante simplesmente não tem elementos suficientes para identificar a origem das informações utilizadas pela Fiscalização e que culminaram na apuração das supostas omissões de saída.

Isso porque, o exame dos mesmos documentos fiscais que foram objeto de análise pela Fiscalização, tal como o SPED fiscal do período autuado, não permite chegar à mesma conclusão à qual chegou o D. Auditor Fiscal.

Ou seja, utilizando-se a mesma base de dados analisada pela Fiscalização, diz que não é capaz de apurar as supostas diferenças de estoque apontadas pelo D. Auditor Fiscal.

Para ilustrar essa situação, pontua que elaborou o quadro abaixo, no qual realiza um comparativo entre os valores apurados pela Fiscalização e aqueles apurados por ela, considerando as informações de estoque inicial, entradas, saídas e estoque final do produto DANONINHO POLPA MOR E MACA BAN 570G, a título meramente ilustrativo para o mesmo período:

**Fisco**

CODIGO	UNIDLV	DESCRIÇÃO	ESTLNI FISCO	ENTRADAS FISCO	SAIDAS FISCO	ESTFIN FISCO	QTDOMISS	PREÇO MEDIO	VIBclcms
91278	UN	DANONINHO POLPA MOR E MACA BAN 570G	78.060	2.285.942	2.338.500	0	25.502	2,08	53.044,16
CODIGO	UNIDLV	DESCRIÇÃO	ESTLNI	ENTRADAS SAP	SAIDAS SAP	ESTFIN	QTDOMISS	PREÇO MEDIO	VIBclcms
91278	UN	DANONINHO POLPA MOR E MACA BAN 570G	78.060	2.305.382	2.372.570	0	10.872	2,08	22.613,76

CODIGO	UNIDLV	DESCRIÇÃO	ESTLNI	ENTRADAS SAP	SAIDAS SAP	ESTFIN
91278	UN	DANONINHO POLPA MOR E MACA BAN 570G	78.060	2.305.382	2.372.570	0

**Impugnante**

Diz que, como se observa dos dados acima, as quantidades de entradas e saídas apuradas pelo Fisco para o produto DANONINHO POLPA MOR E MACA BAN 570G são diferentes das quantidades de operações de entradas e saídas ocorridas no mesmo período e para o mesmo produto apuradas pela Impugnante.

Destaca que a análise pormenorizada da quantidade das operações de entradas e saídas dos produtos do estabelecimento autuado é fundamental para a validade jurídica do lançamento. E não só: “a demonstração da higidez dessa informação se faz necessária como condição para que a Impugnante possa exercer plenamente seu direito de defesa”.

Tendo em vista a impossibilidade de verificar a origem dos dados que geraram as supostas diferenças de estoque que fundamentam a autuação fiscal, diz que é evidente o prejuízo ao exercício do seu direito de defesa e, conseqüentemente, o vício de nulidade que macula o lançamento.

A demonstração clara e exata da exigência fiscal é medida que garante a defesa do contribuinte. A obscuridade de tal demonstração leva à nulidade da autuação fiscal por cerceamento do direito de defesa.

Em razão disso, verifica-se que o Fisco não cumpriu as formalidades previstas na legislação para efetuar o lançamento, não tendo sido observados os princípios constitucionais que também regem o processo administrativo, em especial o direito ao contraditório e ampla defesa.

Após, ainda, apresentar outras considerações embasadas em obra do estudioso do Direito, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, diz que o Auto de Infração impugnado deve ser prontamente cancelado em razão da manifesta ausência de motivação.

#### ***II.1.2. Nulidade da autuação por inadequação do procedimento de levantamento quantitativo de estoques***

Diz que a infração imputada à Impugnante decorre do levantamento de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, referente aos anos de 2017 e 2018. Conforme demonstrativos anexos à autuação fiscal, o procedimento adotado pela Fiscalização para apuração da suposta omissão de saídas foi o seguinte:

1. *A Fiscalização selecionou determinadas mercadorias para análise, realizando o trabalho por amostragem:*
  - a. *No ano de 2017 foram selecionadas apenas 38 mercadorias; e*
  - b. *No ano de 2018 foram selecionadas apenas 50 mercadorias.*
2. *Em cada um dos períodos autuados, a Fiscalização efetuou o levantamento das quantidades de entradas e saídas para cada mercadoria selecionada;*
3. *Considerando a movimentação ocorrida apenas no mês de dezembro de cada um dos anos em relação a cada um dos produtos selecionados na amostragem, a Fiscalização apurou um preço médio para cada produto, mediante a ponderação dos valores unitários pelas quantidades informadas nas saídas (o D. Fiscal autuante somou os valores unitários de cada operação de saída do produto considerado no mês de dezembro e dividiu o resultado pelo somatório da quantidade de saídas desse mesmo produto ocorridas no mês, obtendo o preço médio utilizado na autuação para todo o período);*
4. *Em seguida, a Fiscalização tabelou as quantidades de entradas, saídas, estoques iniciais e finais de cada produto para apurar a movimentação de estoque;*
5. *Com base no preço médio arbitrado, a Fiscalização apurou a base de cálculo do ICMS supostamente devido pelas supostas omissões verificadas.*

Assim, por considerar estaticamente mercadorias selecionadas de forma arbitrária, e consideradas em apenas um mês de cada um dos anos abrangidos no período autuado, e não a totalidade das mercadorias nem tampouco do período autuado, o procedimento fiscalizatório certamente apresentaria divergências de estoques.

Registra que o D. Fiscal autuante teve tempo hábil para realizar uma análise pormenorizada da movimentação de estoque da Impugnante, e mais, teve acesso a todos os documentos necessários para promover um levantamento com todas as mercadorias envolvidas na autuação, e considerando um preço médio de todo o período autuado, e não apenas o preço praticado em um único mês (dezembro).

Diz que, caso o trabalho realizado pelo D. Fiscal autuante fosse baseado em todas as mercadorias, e considerando o verdadeiro preço médio anual - e não o preço médio de dezembro - o resultado seria uma apuração de valores muito mais próxima da realidade da Impugnante, e não a apuração que ora fundamenta a presente autuação, totalmente distorcida da realidade.

Contudo, diferentemente do esperado, aduz que o D. Fiscal utilizou de apurações distorcidas para fundamentar as supostas divergências identificadas, e que culminaram na lavratura do Auto de Infração em objeto, o que macula a autuação fiscal com vício de nulidade.

Caso assim não se entenda, pleiteia a conversão do julgamento em diligência, uma vez que se está diante de hipóteses sujeitas à produção de provas que demandam a análise pormenorizada de documentos fiscais e contábeis, nos termos do que autorizam os artigos 123, §3º e 145, do Decreto 7.629/99.

### **III. MÉRITO**

Diz que, conforme será demonstrado, a autuação, tal qual lavrada, não merece subsistir. Antes, porém, cumpre tecer breves considerações sobre o primado da verdade material que deve ser observado na análise da presente Impugnação.

#### **II.2.1. Do Princípio da Verdade Material**

Registra que o lançamento, enquanto procedimento administrativo vinculado, através do qual a Autoridade Administrativa constitui o crédito tributário, submete-se à rígida disciplina do artigo 142 do CTN.

Sendo o lançamento atividade administrativa vinculada e obrigatória, a Autoridade Fiscal, ao realizá-la, deverá necessariamente: (i) verificar a ocorrência do fato gerador; (ii) determinar a matéria tributável; (iii) calcular o montante do tributo devido; e (iv) identificar o sujeito passivo.

Após traçar várias considerações sobre a constituição do crédito fiscal amparadas, também, em estudiosos do Direito, como Hely Lopes Meirelles e Jose Artur Lima Gonçalves, além de dispositivos de Lei e decisão no âmbito deste próprio Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia (CONSEF), diz que o entendimento sobre o caráter vinculado do lançamento e a busca da verdade material é que deve orientar o processo administrativo fiscal.

Pontua que não é isso que ocorre, no caso concreto, em que conforme mencionado nos fatos, a despeito de eventuais equívocos cometidos pela Impugnante, o fato é que nunca houve omissão de saídas, nem tampouco falta de recolhimento do ICMS devido, especialmente não nos vultuosos valores lançados.

Diz que passa, então, a demonstrar algumas constatações que ilustram a insubsistência da autuação.

#### **II.2.2. Equívocos no levantamento fiscal que resultaram na indevida constatação de omissão de saídas**

Diz que é conhecida empresa que atua no ramo da indústria alimentícia, voltada, principalmente, à fabricação e comercialização de produtos lácteos, tais como iogurtes, bebidas e sobremesas lácteas.

Na consecução de suas atividades, registra que industrializa uma série de produtos que saem de sua linha de produção acondicionados em diversos modelos e tamanhos de embalagens. Tais embalagens são remetidas aos diversos estabelecimentos da Impugnante responsáveis pela comercialização dos seus produtos (centros de distribuição).

Ao chegarem aos centros de distribuição da Impugnante, as embalagens são recepcionadas e devidamente acondicionadas em seu estoque. Contudo, por vezes, para atender às peculiaridades dos mercados consumidores locais, as embalagens que entraram no estoque dos centros de distribuição são fracionadas em unidades menores para que possam ser vendidas em quantidades mais adequadas à realidade de cada localidade.

Para tanto, diz se socorrer dos fatores de conversão de unidades, que nada mais são do que valores numéricos que representam unidades de medida de produtos que, quando multiplicados pelas unidades a serem convertidas, refletem a quantidade unitária de produtos contida em cada embalagem.

A título de exemplo, elaborou o quadro abaixo no qual constam alguns fatores de conversão de unidades de produtos contidos no estoque do estabelecimento autuado e que foram objeto da Fiscalização:

CÓDIGO DO ITEM	DESCRIÇÃO DO ITEM	UNIDADE A SER CONVERTIDA	FATOR DE CONVERSÃO DE UNIDADES	UNIDADE INDIVIDUALIZADA
115104	ACTIVIA LIQ 0 MORANGO LTE FERM 170G	CX	42	UN
115095	ACTIVIA LIQ AVEIA LTE FERM 170G	CX	42	UN

Diz que, como se observa do exemplo acima, em cada caixa do produto da linha “*Activia*” há 42 (quarenta e duas) unidades de produtos. Em outras palavras, a entrada de 1 (uma) caixa de “*Activia*” no estoque do estabelecimento da Impugnante na verdade corresponde à entrada de 42 (quarenta e duas) unidades de produto em estoque.

Pois bem. Aduz que, no curso da Fiscalização, foi solicitado à Impugnante que apresentasse os fatores de conversão de unidades de alguns produtos em relação aos anos de 2017 e 2018, o que foi devidamente cumprido (doc. 04).

Entre os produtos objeto do questionamento da Fiscalização para o ano de 2017 estava o “*ACTIVIA LIQ MORANGO LTE FERM 150G*”. Para esse produto, diz que informou que o fator de conversão aplicável seria de 42 (quarenta e duas) unidades por caixa.

Ocorre que no ano de 2018, mais especificamente, a partir de outubro de 2018, os produtos da linha “*Activia*” deixaram de ter 42 (quarenta e duas) unidades por caixa, passando a ter 20 (vinte) unidades por caixa.

Note-se, contudo, que a Impugnante nunca foi questionada pelo D. Fiscal autuante sobre o fator de conversão deste produto em relação ao ano de 2018, de modo que não teve a oportunidade de informar que, em relação ao último trimestre daquele ano, o fator de conversão havia se alterado para 20 (vinte) unidades por caixa.

Assim, alguns fatores de conversão foram indevidamente majorados pela Fiscalização nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2018, fato que acaba por distorcer os valores apurados e que fundamentam a presente autuação.

De fato, a título meramente exemplificativo, veja-se o comparativo entre o levantamento realizado pela Fiscalização e o levantamento feito pela Impugnante, apenas com a alteração do fator de conversão de 42 (quarenta e dois) para 20 (vinte), nos meses mencionados (outubro, novembro e dezembro de 2018):

**Fisco**

CÓDIGO	UNIDINV	DESCRIÇÃO	ESTINI	ENTRADAS	SAÍDAS	ESTFIN	QNTOMISS
73956	PC	ACTIVIA LIQ MORANGO LTE FERM 150G	15.750,00	1.103.213,00	943.891,00	20.300,00	154.772,00



CÓDIGO	UNIDINV	DESCRIÇÃO	ESTINI	ENTRADAS	SAÍDAS	ESTFIN	QNTOMISS
73956	PC	ACTIVIA LIQ MORANGO LTE FERM 150G	15.750,00	903.629,00	908.141,00	20.300,00	- 9.062,00

**Impugnante**

Diz que, como demonstrado acima, apenas ao se considerar o fator de conversão correto, é possível verificar que a quantidade de entradas e de saídas do produto “*ACTIVIA LIQ MORANGO LTE FERM 150G*” é substancialmente alterada, de modo que fica evidente no exemplo acima que a Impugnante não cometeu a infração relativa à omissão de saídas, conforme demonstrativo anexo (Doc. 05).

Ademais, diz que a aplicação incorreta de fatores de conversão pela Fiscalização não se limitou aos produtos da linha “*Activia*”. Identificou que o mesmo equívoco foi cometido também em relação aos produtos “*DANONE LIQUIDO VIT DE FRUTAS 170G*”, “*DANONE LIQUIDO MORANGO 170G*”, “*DANONE LIQUIDO FRUTAS VERMELHAS 170G*” e “*PAULISTA BEB LACT LIQUIDO MIX 170G*”.

Aduz que, pelo princípio da verdade material que deve informar todo o procedimento administrativo, faz-se indispensável que tal informação seja considerada, sob pena de que o

contribuinte tenha de suportar uma acusação de omissão de saídas dessa monta quando há nítida facilidade em revisar os demonstrativos elaborados e retificar a autuação.

Ainda a título exemplificativo, consigna que constatou, no ano de 2017, algumas notas foram lançadas com informação equivocada na unidade de medida de alguns produtos, como se constata da Nota Fiscal nº 330370, em que foi indicada a unidade PC (peça), quando deveria ter sido indicada a unidade CAR (caixa)

Essas e outras ocorrências de equívocos cometidos na sua escrita fiscal, são destacadas no corpo da peça impugnatória às fls. 68 a 70 dos autos, todas com ilustrações de figuras.

Assim diz que é imperioso a necessidade da conversão do julgamento em diligência, nos termos do que autorizam os artigos 123, §3º e 145, do Decreto 7.629/99, de modo que sejam considerados os fatores de conversão de unidades corretos para os meses de outubro a dezembro de 2018, em atenção ao princípio da verdade material que deve informar o processo administrativo.

### ***II.2.3. Da necessidade de cancelamento da penalidade aplicada: ausência de fundamentação legal adequada***

Por fim, diz que, ainda que prevalecesse a exigência da cobrança de ICMS, o que se admite apenas para argumentar, a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto tido como devido não poderia ser exigida da Impugnante.

Isso porque a fundamentação legal da referida penalidade indicada na autuação fiscal é genérica e não permite à Impugnante saber com segurança qual a situação de fato gerou a cominação daquela penalidade.

De fato, como é possível observar do Auto de Infração lavrado, a D. Fiscalização fundamenta a multa aplicada no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014, de 4/12/1996 (“Lei 7.014/96”), sem, contudo, indicar em qual alínea do dispositivo a Impugnante se enquadraria. Confira-se a redação do referido dispositivo legal:

*Lei Estadual nº 7.014/96*

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*a) saldo credor de caixa;*

*b) suprimimento a caixa de origem não comprovada;*

*c) manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

*e) pagamentos não registrados;*

*f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*1 - instituições financeiras;*

*2 - administradoras de cartões de crédito ou débito;*

*3 – ‘shopping centers’, centro comercial ou empreendimento semelhante; g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.”*

Contudo, diz que o artigo 18 do Decreto nº 7.629/99, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, estabelece que são nulos os lançamentos fiscais que não contiverem elementos que determinem, com segurança, a infração objeto da autuação fiscal.

Pontua que a imposição de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto considerado devido sem que a Impugnante tenha ao menos segurança acerca das circunstâncias de fato que cominaram na aplicação de penalidade tão severa, bem como sem que o contribuinte tenha certeza da capitulação legal da multa que lhe é cominada, constitui verdadeira nulidade da penalidade aplicada, a qual deve ser integralmente cancelada.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, mesmo assim a penalidade deve ser reduzida para se adequar ao disposto na legislação estadual aplicável às hipóteses em que a Fiscalização considere que houve omissões de entradas/saídas de mercadorias, exatamente como no caso em tela.

Com efeito, fiz que alguns dos dispositivos utilizados pela Fiscalização para fundamentar a infração imputada à Impugnante são os artigos 4º e 5º da Portaria 445/98, os quais dispõem:

*“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:*

*I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento (RICMS/97, art. 60,II, “a”);*

**II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%);**

*III - no caso de omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas a tributação, deve ser aplicada a multa de 1 UPF-BA por descumprimento de obrigação acessória (RICMS/97, art. 915, XXII).” (destacamos)*

Diz que, pela mera leitura dos dispositivos transcritos acima, é evidente que a penalidade prevista no artigo 5º, inciso II, da Portaria 445/98 no percentual de 70% (setenta por cento) é mais adequada ao caso concreto, não sendo lícito à D. Autoridade Fiscal aplicar dispositivo genérico em detrimento de cominação específica prevista na legislação estadual.

Além disso, aduz que, nos termos do que dispõe o artigo 112 do CTN, havendo dúvida acerca da penalidade aplicável, é dever da D. Autoridade Fiscal a aplicação da legislação tributária mais favorável ao contribuinte:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*(...)*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*

Portanto, diz que a penalidade imposta não pode, de forma alguma, ser aplicada validamente à Impugnante, devendo ser afastada de plano, ou, ao menos, ser reduzida para 70% (setenta por cento) para refletir o percentual previsto em dispositivo específico aplicável ao caso em tela, qual seja, o artigo 5º, inciso II, da Portaria 445/98, e mais favorável à Impugnante, nos termos do que determina o artigo 112 do CTN.

#### IV. NECESSIDADE DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Nos termos do que dispõem os artigos 123, §3º e 145, do Decreto 7.629/99, que destaca, diz que pode requerer a realização de diligência caso reste demonstrada a existência de erros no lançamento fiscal ou em razão da complexidade da matéria envolvida.

No caso em tela, aduz ter restado demonstrado não só a complexidade da matéria fática discutida, a qual envolve diversos aspectos específicos da atividade comercial da Impugnante, como também a existência de inúmeros erros no lançamento fiscal.

Diante disso, é evidente a necessidade da conversão do julgamento em diligência para que sejam sanados os erros apontados pela Impugnante nesta defesa.

#### V. DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, requer seja dado integral provimento à presente Impugnação, a fim de que sejam cancelados os débitos de ICMS, dadas as razões que atestam a nulidade da autuação



fiscal e a ausência de omissão de saídas por parte da Impugnante.

Caso assim não se entenda, requer-se, subsidiariamente, seja anulada a penalidade aplicada uma vez que fundamentada em dispositivo legal genérico e não correspondente à penalidade específica cominada na legislação para os casos em que a infração imputada ao contribuinte é a de omissão de entradas de mercadorias.

Ainda subsidiariamente, caso assim não se entenda, deve ser reduzida a multa aplicada para 70% (setenta por cento) de modo a refletir o percentual previsto em dispositivo específico aplicável ao caso em tela, qual seja, o artigo 5º, inciso II, da Portaria 445/98, e mais favorável à Impugnante, nos termos do que determina o artigo 112 do CTN.

A Impugnante requer, ainda, a conversão do presente feito em diligência, em razão da precariedade da fiscalização que precedeu à lavratura da autuação, bem como em razão da complexidade da matéria fática em discussão.

Outrossim, a Impugnante protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento da presente Impugnação.

Requer, por fim, que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio, Salvador, CEP 40010-000, Estado da Bahia.

O Autuante desenvolve Informação Fiscal às fls. 44/45, que a seguir passo a descrever:

Diz que a Autuada apresentou, como argumento defensivo, quatro situações que afirma ter levado a fiscalização a apurar diferenças no estoque:

- *Situação 1-Diferenças de entradas e saídas;*
- *Situação 2- Mercadorias consideradas em apenas um mês e preço médio de dezembro;*
- *Situação 3-Equívoco na informação relativa aos fatores de conversão de unidades;*
- *Situação 4-Erro de lançamento de unidade de medida.*

• **DA MANIFESTAÇÃO EM RELAÇÃO A CADA SITUAÇÃO POSTA NA PEÇA DE DEFESA**

- **Situação 1- Diz que, “Preliminarmente, a autuada alega que não foi capaz de identificar a origem das diferenças apontadas, uma vez que o SPED fiscal do período autuado não permite chegar a mesma conclusão à qual chegou o Auditor Fiscal. Como exemplo, apresenta um comparativo entre valores apurados pela fiscalização e pela empresa, referente ao produto “DANONINHO POLPA MOR E MAÇÃ BAN 579G”.**

Pontua que o argumento defensivo do autuado não deve prosperar, pois, o levantamento quantitativo é o resultado de uma equação matemática com base nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, bem como das quantidades consignadas no livro Registro de Inventário Inicial e Final, informadas pela empresa à SEFAZ/BA via EFD e transmitida pelo SPED FISCAL. Os próprios demonstrativos anexados ao Auto de Infração e entregues ao autuado constam como fonte a Escrituração Fiscal Digital (EFD) do contribuinte.

Em relação ao produto “DANONINHO POLPA MOR E MAÇÃ BAN 579G”, o autuado não informou como chegou aos valores apresentados das entradas e saídas, ou seja, não consta demonstrativo das notas fiscais que confrontadas com os relatórios da fiscalização fosse possível apurar as divergências.

Dessa forma diz que o argumento defensivo do autuado não possui consistência e não deve ser acatado.

- **Situação 2 – Diz que “A autuada pede a nulidade da autuação fiscal por inadequação do procedimento do levantamento dos estoques, com o argumento de que a movimentação ocorrida e o preço médio das mercadorias autuadas foram consideradas apenas no mês de**

**dezembro de cada um dos anos”.**

Pontua, então, que um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques, compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas.

Diz que, no presente levantamento quantitativo dos estoques foi utilizado um grande número de produtos com movimentação de estoques no período considerado, sendo que as mercadorias autuadas apresentaram operações de saídas tributadas sem a emissão de documentos fiscais.

Destaca que o procedimento fiscal é feito no período inicial e final de cada exercício financeiro da empresa, conforme orienta a Portaria SEFAZ 445/98.

Quanto ao preço médio, diz que foi utilizado o disposto no Art. 23-B da Lei 7014/96 que determina o seguinte:

*“Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é: I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado”.*

Dessa forma, registra que não procede o argumento defensivo da autuada.

**- Situação 3 – Diz que, “A empresa argumenta que no curso da fiscalização foi solicitada para que apresentasse a conversão de unidades de diversos produtos em estoque e que em relação aos produtos: ACTIVIA LIQ MORANGO LTE FERM 150G; DANONE LIQ VIT DE FRUTAS 170G; DANONE LIQ MORANGO 170G; DANONE LIQ FRUTAS VERMELHAS 170G e PAULISTA BEB LACT LIQ MIX 170G, referentes aos códigos: 73956; 73957; 115095; 115104; 115106; 115110; 115139, 115143, 125120. Informou que o fator de conversão aplicável para o ano de 2018 seria de 42, porém, no período de outubro a dezembro de 2018, os referidos produtos passaram a ter um fator de conversão de 20 unidades por caixa”.**

Pontua que, no decorrer da fiscalização, a empresa foi intimada a apresentar os fatores de conversão de unidades dos exercícios de 2017 e 2018, uma vez que não entregou o registro 0220 na escrituração fiscal digital destes exercícios.

Registra que dentro do prazo solicitado, a autuada apresentou a tabela dos produtos com os respectivos fatores de conversão devidamente assinada por um representante legal da empresa, entretanto, não informou que houve alteração nos fatores de conversão dos produtos supracitados, no último trimestre de 2018, sendo que estas informações de unidades prestadas pelo contribuinte foram utilizadas no levantamento quantitativo dos estoques.

Assim, após verificar as explicações da autuada e constatar que realmente houve alteração nas quantidades unitárias contidas nas caixas dos referidos produtos, durante o período de outubro a dezembro de 2018, comprovados através da análise dos preços unitários das notas fiscais de entradas e saídas no período, diz que decidiu acatar os argumentos apresentados e alterar os fatores de conversão dos mencionados produtos, recalculando o levantamento quantitativo dos estoques de 2018.

Após a elaboração de novo demonstrativo de débitos do levantamento quantitativo dos estoques de 2018, refeito em virtude de erro de informação do autuado quanto aos fatores de conversão de unidades dos produtos com códigos: 73956; 73957; 115095; 115104; 115106; 115110; 115139, 115143, 125120, onde as embalagens “caixas” foram alteradas, de outubro a dezembro/2018 de 42 para 20 unidades, o total do débito referente ao exercício de 2018 ficou reduzido para o montante de R\$95.200,88, conforme demonstrativos anexos a esta Informação Fiscal.

**- Situação 4 – Diz que “A autuada alega ainda que algumas notas foram lançadas com informação equivocada na unidade de medida, referente ao exercício de 2017. Cita a nota fiscal nº 330370, em que foi lançada na EFD a unidade PC(peça), quando deveria ter sido indicada a unidade CAR(caixa). Afirma que o produto “DANONINHO POLPA MOR E MACA BAN 570G”, cujo**

***fator de conversão é de 10 unidades, na referida nota fiscal foi escriturada a quantidade de 2.160 e unidade de medida peças(PC). Caso isso fosse verdade, o valor unitário seria de R\$ 19,66, o que não é razoável. Salienta que caso tivesse sido levado em conta a unidade de medida correta, o valor unitário de produto supracitado seria de R\$ 1,97, muito próximo do valor médio aplicado pela fiscalização. Pondera que o valor médio dos produtos, calculados com base apenas nas operações do mês de dezembro, supera muito os valores unitários que constam dos registros de Inventários de 2017 e 2018”.***

Pontua que foi constatado que a empresa autuada escriturou erradamente em sua EFD a nota fiscal de entradas nº 330370, uma vez que, no referido documento consta como unidade de medida dos produtos “CAIXA” e na EFD do mês de abril/2017 a empresa lançou como “PEÇA”.

Após constatar o equívoco da autuada no lançamento da nota fiscal em sua escrituração fiscal digital, o documento fiscal nº 330.370 foi retificado no levantamento quantitativo dos estoques de 2017.

Salienta que, com a correção da referida nota fiscal no cálculo dos estoques, houve alteração nas quantidades entradas dos produtos: “DANONINHO POLPA MOR E MACA BAN 570G” e “ACTIVIA LIQ MORANGO LTE FERM 850G”, códigos 91278 e 115083, respectivamente, que constavam na supracitada nota fiscal e na relação das mercadorias autuadas em 2017, aumentando as entradas sem a contraprestação nas saídas o que gerou um aumento das operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais destes produtos.

Não ocorreram alterações no cálculo dos preços médios destes produtos, tendo em vista que a metodologia aplicada conforme o disposto no Art. 23-B da Lei nº 7014/96, utiliza o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada.

Assim, após refeitos os demonstrativos de débitos do estoque, o total do débito referente ao exercício de 2017 ficou alterado para o montante de R\$85.360,94.

- **DA CONCLUSÃO**

Em conclusão, diz que, após as correções devidas nas auditorias de estoques de 2017 e 2018, a infração 01 ficou reduzida para o montante de R\$180.561,82, sendo o valor de R\$85.360,94 para o exercício de 2017 e R\$95.200,88 para o exercício de 2018, conforme demonstrativos constantes dos ANEXOS desta Informação Fiscal.

Complementa destacando que, devido ao grande volume de registros, foi anexado a esta Informação Fiscal um CD (fl. 193) contendo os relatórios gerados nesta infração.

Às fls. 199/216 consta a Manifestação à Informação Fiscal de fl. fls. 44/45, conforme os seguintes termos:

Após resumir os argumentos da sua peça impugnatória, diz que o D. Fiscal Autuante, através da sua informação fiscal, tentou, sem fundamentos legais, convencer essa Ilustre Junta de Julgamento da procedência do valor remanescente, não tecendo quaisquer comentários em relação à necessidade da busca pela verdade material, da necessária conversão do julgamento em diligência, bem como da inadequada imposição da multa no patamar de 100% (cem por cento) do imposto tido como devido.

Neste contexto, valendo-se do seu direito de petição, constitucionalmente assegurado, requereu a juntada de novos documentos e argumentos que, com a devida vênia, evidencia a fragilidade e precariedade do levantamento fiscal que serviu de lastro à autuação.

Diz que, de fato, ao realizar a análise detida dos demonstrativos elaborados pelo D. Fiscal Autuante, identificou que deixaram de ser consideradas diversas notas fiscais de saída, especialmente no ano de 2017, o que naturalmente implicou na inadequada constatação de suposta omissão de saídas que nunca ocorreu.

É o que passou a demonstrar em toda a sua manifestação, ora em observação, onde, além de repetir todas as suas considerações da peça defesa original de fls. 52/75 dos autos, traz algumas

outras considerações de esclarecimento, com destaque ao ano de 2017.

Às fls. 249/250 dos autos, têm-se nova Informação Fiscal produzida pelo agente Autuante nos seguintes termos:

Diz que, aos 05 dias de novembro de 2019, tomou ciência da manifestação apresentada pelo autuado às fls. 199 a 230 deste PAF, em que traça as seguintes considerações:

Registra que o Autuado informou que constatou erros nos fatores de conversão dos produtos com códigos n<sup>os</sup> 89450; 89452 e 100246 na mesma situação dos fatores de conversão alterados na informação fiscal anexa, ou seja, no período de outubro a dezembro de 2018 o fator aplicado para estes produtos foi 20 unidades por caixa e não 42 unidades como havia apresentado na intimação.

Em sua nova manifestação, o autuado alegou ainda que foram identificadas 18 notas fiscais de saídas que não foram consideradas no levantamento quantitativo dos estoques, provocando a apuração indevida da quantidade de saídas de diversos produtos no exercício de 2017. Relaciona as seguintes Notas Fiscais n<sup>os</sup> 565261; 565262; 565264; 565266; 565267; 565283; 571369; 575206; 565265; 565268; 565270; 565269; 556132; 565254; 565263 e 565259.

Diz que a empresa foi intimada, em 08/10/2019, a apresentar todas as notas fiscais de entradas de produtos que foram lançados na EFD de maneira equivocada na unidade de medida no exercício de 2017 e a informar os produtos autuados em 2018 que tiveram alterações nos fatores de conversão de 42 para 20 unidades por caixa, referentes aos meses de outubro a dezembro deste ano, conforme intimação anexa a fl. 232 do PAF.

Em resposta à intimação, diz que o autuado afirmou que não foi capaz de identificar outros exemplos de notas fiscais de entradas que tenham sido lançadas na EFD com informação equivocada na unidade de medida, em relação ao exercício de 2017. Quanto ao exercício de 2018, a empresa citou os mesmos produtos que havia informado em sua manifestação quanto às alterações nos fatores de conversão.

Sobre o argumento do autuado, em relação ao ano de 2018, de que os produtos com códigos 89450, 89452 e 100246 também apresentam erros nos fatores de conversão, destaca, então, que os referidos produtos já foram corrigidos quando da elaboração do novo demonstrativo de débitos apresentado na informação fiscal, conforme pode ser verificado nas planilhas dos arquivos magnéticos anexados na referida Informação Fiscal (fl. 193). Inclusive, diz que o produto com código “89452” foi excluído da relação de omissões de saídas após as retificações. Desta forma, pontua que não procede a alegação do impugnante em sua manifestação.

Quanto ao argumento de que diversas notas fiscais de saídas não foram consideradas no levantamento dos estoques de 2017, esclarece o seguinte:

- As Notas Fiscais de saídas n<sup>os</sup> 565261; 565262; 565264; 565266; 565267; 565283; 565265; 565268; 565270; 565269; 565254; 565263 e 565259 não devem ser consideradas no levantamento dos estoques, tendo em vista se tratar de notas fiscais de “*simples remessa*”, sem repercussão na movimentação dos estoques da empresa. O próprio autuado descreve nas referidas notas fiscais, na coluna “*Informações Complementares*” que *a nota fiscal foi emitida apenas para fins de mudança de endereço do contribuinte*.
- Em relação às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 556132; 571369; 575206 e outras que foram identificadas posteriormente, referem-se às notas fiscais de saídas destinando produtos para degustação, entretanto, não foram consideradas pelo Sistema de Fiscalização em virtude da empresa não ter enquadrado corretamente o “CFOP” da operação. Assim, diz que foram elaborados novos demonstrativos de débitos do exercício de 2017, considerando as referidas notas fiscais, reduzindo o montante do débito de 2017 para o valor de R\$84.759,98, conforme demonstrativos e arquivos que diz anexar a esta manifestação fiscal.
- Quanto aos outros argumentos apresentados, pontua que foi verificado que o impugnante não apresentou nenhum fato novo, nem tampouco apresentou qualquer documentação que pudesse elidir a ação fiscal, limitando-se a repetir as mesmas alegações apresentadas em sua peça

defensiva.

Diante do exposto, retifica a Infração 01 para o valor total de R\$179.960,86, sendo o valor de R\$84.759,98 no exercício de 2017 e o valor de R\$95.200,88 para o exercício de 2018, conforme demonstrativos que diz anexar a presente Manifestação.

Às fls. 285/286, vê-se nova Manifestação produzida pelo Contribuinte Autuado, onde assim requer:

Tendo em vista a Informação Fiscal prestada às fls. 244/252, diz reconhecer os ajustes à autuação realizados pelo agente Autuante; e com vistas a encerrar a discussão, requereu a emissão dos Documentos de Arrecadação (DAE's), relativo aos débitos ajustados de 2017 e 2018 (doc. 01), para quitação com descontos autorizados pelo artigo 45 da Lei nº 7.014/96.

Diz que, em 25/06/2020, os débitos foram devidamente recolhidos (Doc. 02) e os valores já foram corretamente alocados ao presente Auto de Infração para extinção da parcela quitada, conforme diz verificar do extrato anexo (doc. 03) em cumprimento ao artigo do Decreto 7.629/99 (RPAF/BA).

Pugna, então, pelo o reconhecimento das alterações formalizadas pelo D. Fiscal Autuante.

Requer, por fim, que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio, Salvador, CEP 40010-000, Estado da Bahia.

À fl. 303, têm-se nova Informação Fiscal produzida pelo agente Autuante, onde diz que tomou ciência da manifestação apresenta pelo Autuado às fls. 285 a 299 deste PAF. Registra que, após os ajustes efetuados na Informação Fiscal anexa às fls. 244/252, o Auto de Infração reduziu para o valor total de R\$179.960,86, sendo o valor de R\$84.759,98 no exercício de 2017 e o valor de R\$95.200,88 para 2018.

Também, destaca que foi constatado, que, o Contribuinte Autuado, em sua Manifestação (fls. 285/286) reconheceu integralmente o valor remanescente do débito tributário, conforme DAE's de pagamentos anexos às fls. 287 a 293 dos autos.

À fl. 310, verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

Registro o comparecimento à sessão virtual de julgamento realizada nesta data do representante legal do autuado, Drª Natália Lira Lima, OAB/BA nº 376.830, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

Preliminarmente, o sujeito passivo argui em primeiro plano a nulidade da autuação fiscal, por cerceamento ao direito constitucional de defesa, sob a perspectiva de que não estão presentes os elementos indispensáveis à efetiva caracterização do ato administrativo de constituição da obrigação tributária, notadamente a sua motivação, o que alega sua nulidade de pleno direito, por força da usurpação das prerrogativas da administração, em detrimento dos direitos dos administrados.

Registra, que por mais que a autuação impugnada contenha breve descrição da infração supostamente cometida pela Impugnante, trata-se de acusação genérica, por meio da qual não é capaz de identificar inteiramente qual a infração cometida.

Não é o que vejo dos autos, como bem destacou o agente Autuante, em sede de Informação Fiscal, a ação fiscal foi desenvolvida através do roteiro de auditoria denominado "*levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias*", com fundamento na Portaria SEFAZ nº 445/98, tendo como base as informações dos estoques, compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período fiscalizado, disponibilizados pelo próprio Contribuinte Autuado, através dos elementos econômicos fiscais constituídos por obrigações acessórias estabelecidas na legislação fiscal pertinente, configurando-se na apuração da existência de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documentos fiscais, como assim está posto na acusação.

Em segundo plano, argui a nulidade da autuação por inadequação do procedimento de levantamento quantitativo de estoques, pois entende que o agente Autuante teve tempo hábil para realizar uma análise pormenorizada da movimentação de estoque da Impugnante, e mais, teve acesso a todos os documentos necessários para promover um levantamento com todas as mercadorias envolvidas na autuação, e considerar, então, um preço médio de todo o período autuado, e não apenas o preço praticado em um único mês (dezembro).

Também não vejo restar razão à arguição do defendente, vejo que todo o procedimento fiscal seguiu as orientações da Portaria SEFAZ 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, como anteriormente destacado, onde, especificamente, quanto ao preço médio de apuração de omissão de saídas apuradas pelo Fisco, o Autuante assertivamente utilizou o preço médio das saídas praticado pelo Contribuinte Autuado no último mês em que a mercadoria houvera sido comercializada no período fiscalizado, nos termos do art. 23-B da Lei 7.014/96 que assim orienta:

*“Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é: I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado”.* (Grifo acrescido)

Ainda, em termos de preliminares, pleiteia o sujeito passivo a conversão do presente PAF em diligência, uma vez que diz estar diante de hipóteses sujeitas à produção de provas que demandam a análise pormenorizada de documentos fiscais e contábeis, nos termos do que autorizam os artigos 123, § 3º e 145 do Decreto 7.629/99.

De fato, existem fatos arguidos em sede de defesa que demandam a análise pormenorizada dos elementos constitutivos do lançamento fiscal em lide, entretanto, o agente Fiscal Autuante, em sede de Informação Fiscal, nos dois momentos que voltara aos autos, dirimiu as arguições levantadas pelo Contribuinte Autuado, inclusive com a correção dos demonstrativos de débito da autuação, cujos os valores retificados foram acatados pelo defendente, na sua integralidade, conforme os termos da manifestação de fls. 285/286, desenvolvida pelo seu representante legal, aos quais alega terem sido os débitos remanescentes pagos e recolhidos aos cofres do Estado.

Neste sentido, constatado que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo, apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, inclusive as alterações desenvolvidas em sede de Informação Fiscal, considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, passo, então, a análise da lide.

No mérito, o Auto de Infração em tela, lavrado em 11/06/2019, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária IFEP COMÉRCIO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 501289/19, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) por falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamentos em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado nos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 10 a 48 dos autos, constante do CD/Mídia à fl. 09.

Lançado ICMS no valor de R\$206.693,37, com enquadramento no artigo 2º, inciso I e art. 23-B da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inc. I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 100%, na forma do art. 42, inc. III, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Em sede de defesa, o sujeito passivo arguiu equívocos no levantamento fiscal que diz terem resultado na indevida constatação de omissão de saídas, e por conseguinte, na constituição lançamento fiscal, ora em lide.

Na consecução de suas atividades, registra que industrializa uma série de produtos que saem de sua linha de produção, acondicionados em diversos modelos e tamanhos de embalagens. Tais embalagens, são remetidas aos diversos estabelecimentos da Impugnante responsáveis pela comercialização dos seus produtos (centros de distribuição).

Ao chegarem aos centros de distribuição da Impugnante, as embalagens são recepcionadas e devidamente acondicionadas em seu estoque. Contudo, por vezes, para atender às peculiaridades dos mercados consumidores locais, as embalagens que entraram no estoque dos centros de distribuição são fracionadas em unidades menores, para que possam ser vendidas em quantidades mais adequadas à realidade de cada localidade.

Para tanto, diz se socorrer dos fatores de conversão de unidades, que nada mais são do que valores numéricos que representam unidades de medida de produtos, que quando multiplicados pelas unidades a serem convertidas, refletem a quantidade unitária de produtos contida em cada embalagem.

A título de exemplo, elaborou quadro na peça de defesa, no qual constam alguns fatores de conversão de unidades de produtos contidos no estoque do estabelecimento autuado, e que foram objeto da Fiscalização.

Diz que, como se observa do exemplo, em cada caixa do produto da linha “*Activia*”, há 42 (quarenta e duas) unidades de produtos. Em outras palavras, a entrada de 1 (uma) caixa de “*Activia*” no estoque do estabelecimento da Impugnante, na verdade corresponde à entrada de 42 (quarenta e duas) unidades de produto em estoque.

Pois bem. Aduz que, no curso da Fiscalização, foi solicitado que apresentasse os fatores de conversão de unidades de alguns produtos em relação aos anos de 2017 e 2018, o que foi devidamente cumprido (doc. 04).

Entre os produtos, objeto do questionamento da Fiscalização, para o ano de 2017 estava o “*ACTIVIA LIQ MORANGO LTE FERM 150G*”. Para esse produto, diz que informou que o fator de conversão aplicável seria de 42 (quarenta e duas) unidades por caixa.

Diz ter ocorrido que no ano de 2018, mais especificamente, a partir de outubro de 2018, os produtos da linha “*Activia*” deixaram de ter 42 (quarenta e duas) unidades por caixa, passando a ter 20 (vinte) unidades por caixa.

Contudo, observa que nunca foi questionada pelo D. Fiscal Autuante sobre o fator de conversão deste produto em relação ao ano de 2018, de modo que não teve a oportunidade de informar, que em relação ao último trimestre daquele ano, o fator de conversão havia se alterado para 20 (vinte) unidades por caixa.

Assim, aduz que alguns fatores de conversão foram indevidamente majorados pela Fiscalização nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2018, fato que acaba por distorcer os valores apurados e que fundamentam a presente autuação.

A título meramente exemplificativo, destaca na peça de defesa, o comparativo entre o levantamento realizado pela Fiscalização e o levantamento feito pela Impugnante, apenas com a alteração do fator de conversão de 42 (quarenta e dois), para 20 (vinte), nos meses mencionados (outubro, novembro e dezembro de 2018):

Ademais, diz que a aplicação incorreta de fatores de conversão pela Fiscalização, não se limitou aos produtos da linha “*Activia*” exemplificado. Aduz ter identificado que o mesmo equívoco foi cometido também em relação aos produtos “*DANONE LIQUIDO VIT DE FRUTAS 170G*”, “*DANONE LIQUIDO MORANGO 170G*”, “*DANONE LIQUIDO FRUTAS VERMELHAS 170G*” e “*PAULISTA BEB LACT LIQUIDO MIX 170G*”.

Registra, que pelo princípio da verdade material, que deve permeiar todo o procedimento administrativo, faz-se indispensável que tal informação seja considerada, sob pena de que o contribuinte tenha de suportar uma acusação de omissão de saídas dessa monta quando há nítida facilidade em revisar os demonstrativos elaborados e retificar a autuação.

Ainda a título exemplificativo, consigna que constatou, no ano de 2017, algumas notas foram lançadas com informação equivocada na unidade de medida de alguns produtos, como se constata da Nota Fiscal nº 330370, em que foi indicada a unidade PC (peça), quando deveria ter sido indicada a unidade CAR (caixa).

Essas e outras ocorrências de equívocos cometidos na sua escrita fiscal, são destacadas no corpo da peça impugnatória às fls. 68 a 70 dos autos, todas com ilustrações de figuras.

O Autuante desenvolve Informação Fiscal às fls. 44/45, onde, dentre outras considerações, pontua que, no decorrer da fiscalização, a empresa foi intimada a apresentar os fatores de conversão de unidades dos exercícios de 2017 e 2018, uma vez que não entregou o registro 0220 na escrituração fiscal digital destes exercícios.

Registra, que dentro do prazo solicitado, a autuada apresentou a tabela dos produtos com os respectivos fatores de conversão devidamente assinada por um representante legal da empresa, entretanto, não informou que houve alteração nos fatores de conversão dos produtos supracitados, no último trimestre de 2018, sendo que estas informações de unidades prestadas pelo contribuinte, foram utilizadas no levantamento quantitativo dos estoques.

Assim, após verificar as explicações da autuada e constatar que realmente houve alteração nas quantidades unitárias contidas nas caixas dos referidos produtos, durante o período de outubro a dezembro de 2018, comprovados através da análise dos preços unitários das notas fiscais de entradas e saídas no período, diz que decidiu acatar os argumentos apresentados e alterar os fatores de conversão dos mencionados produtos, recalculando o levantamento quantitativo dos estoques de 2018.

Após a elaboração de novo demonstrativo de débitos do levantamento quantitativo dos estoques de 2018, refeito em virtude de erro de informação do autuado quanto aos fatores de conversão de unidades dos produtos com códigos nºs 73956; 73957; 115095; 115104; 115106; 115110; 115139, 115143, 125120, onde as embalagens “caixas” foram alteradas, de outubro a dezembro/2018, de 42 para 20 unidades, o total do débito referente ao exercício de 2018 ficou reduzido para o montante de R\$95.200,88, conforme demonstrativos anexos a esta Informação Fiscal.

Também pontua, que foi constatado que a empresa autuada escriturou erradamente em sua EFD a nota fiscal de entradas nº 330370, uma vez que, no referido documento, consta como unidade de medida dos produtos “CAIXA” e na EFD do mês de abril/2017, a empresa lançou como “PEÇA”.

Após constatar o equívoco da autuada no lançamento da nota fiscal em sua escrituração fiscal digital, o Documento Fiscal nº 330.370 foi retificado no levantamento quantitativo dos estoques de 2017.

Salienta, que com a correção da referida nota fiscal no cálculo dos estoques, houve alteração nas quantidades entradas dos produtos: “DANONINHO POLPA MOR E MACA BAN 570G” e “ACTIVIA LIQ MORANGO LTE FERM 850G”, códigos nºs 91278 e 115083, respectivamente, que constavam na supracitada nota fiscal e na relação das mercadorias autuadas em 2017, aumentando as entradas sem a contraprestação nas saídas o que gerou um aumento das operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais destes produtos.

Todavia, diz que não ocorreram alterações no cálculo dos preços médios destes produtos, tendo em vista que a metodologia aplicada, conforme o disposto no Art. 23-B da Lei nº 7014/96, utiliza o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada.

Assim, após refeitos os demonstrativos de débitos do estoque, o total do débito referente ao exercício de 2017, ficou alterado para o montante de R\$85.360,94.

Em conclusão, diz que após as correções devidas nas auditorias de estoques de 2017 e 2018, a infração 01 ficou reduzida para o montante de R\$180.561,82, sendo o valor de R\$85.360,94 para o exercício de 2017, e R\$95.200,88 para o exercício de 2018, conforme demonstrativos que anexa em CD/Mídia de fls. 193 dos autos.



Às fls. 199/216, consta a Manifestação à Informação Fiscal de fls. 44/45, dentre pequenas outras considerações, diz que, ao realizar a análise detida dos demonstrativos elaborados pelo D. Fiscal Autuante, identificou que deixaram de ser consideradas diversas notas fiscais de saída, especialmente no ano de 2017, o que naturalmente implicou na inadequada constatação de suposta omissão de saídas, em que volta a insistir no argumento defensivo de que nunca ocorreu.

É o que passou a demonstrar em toda a sua manifestação, ora em observação, onde, além de repetir todas as suas considerações da peça defesa original de fls. 52/75 dos autos, trouxe algumas outras considerações de esclarecimento, com destaque ao ano de 2017.

Às fls. 249/250 dos autos, têm-se nova Informação Fiscal produzida pelo agente Autuante, destacando que aos 5 dias de novembro de 2019, tomou ciência da manifestação apresentada pelo autuado às fls. 199/216 deste PAF, em que traça as considerações a seguir.

Registra, que o Autuado informou que constatou erros nos fatores de conversão dos produtos com códigos n<sup>os</sup>: 89450; 89452 e 100246, na mesma situação dos fatores de conversão alterados na informação fiscal anexa, ou seja, no período de outubro a dezembro de 2018, o fator aplicado para estes produtos foi 20 unidades por caixa, e não 42 unidades como havia apresentado na intimação.

Em sua nova manifestação, diz que o autuado alegou ainda que foram identificadas 18 notas fiscais de saídas que não foram consideradas no levantamento quantitativo dos estoques, provocando a apuração indevida da quantidade de saídas de diversos produtos no exercício de 2017. Relaciona as seguintes Notas Fiscais n<sup>os</sup> 565261; 565262; 565264; 565266; 565267; 565283; 571369; 575206; 565265; 565268; 565270; 565269; 556132; 565254; 565263 e 565259.

Consigna, que a empresa foi intimada em 08/10/2019, a apresentar todas as notas fiscais de entradas de produtos que foram lançados na EFD de maneira equivocada na unidade de medida no exercício de 2017, e a informar os produtos autuados em 2018 que tiveram alterações nos fatores de conversão de 42 para 20 unidades por caixa, referentes aos meses de outubro a dezembro deste ano, conforme intimação anexa a fl. 232 do PAF.

Em resposta à intimação, diz que o autuado afirmou que não foi capaz de identificar outros exemplos de notas fiscais de entradas que tenham sido lançadas na EFD com informação equivocada na unidade de medida, em relação ao exercício de 2017. Quanto ao exercício de 2018, a empresa citou os mesmos produtos que havia informado em sua manifestação quanto às alterações nos fatores de conversão.

Sobre o argumento do autuado, em relação ao ano de 2018, de que os produtos com códigos 89450, 89452 e 100246 também apresentam erros nos fatores de conversão, destaca, então, que os referidos produtos já foram corrigidos quando da elaboração do novo demonstrativo de débitos apresentado na informação fiscal, conforme pode ser verificado nas planilhas dos arquivos magnéticos anexados na referida Informação Fiscal (fl. 193). Inclusive, diz que o produto com código “89452”, foi excluído da relação de omissões de saídas após as retificações. Desta forma, pontua que não procede a alegação do impugnante em sua manifestação.

Quanto ao argumento de que diversas notas fiscais de saídas não foram consideradas no levantamento dos estoques de 2017, esclarece o seguinte:

- As Notas Fiscais de saídas n<sup>os</sup> 565261; 565262; 565264; 565266; 565267; 565283; 565265; 565268; 565270; 565269; 565254; 565263 e 565259, não devem ser consideradas no levantamento dos estoques, tendo em vista se tratar de notas fiscais de “*simples remessa*”, sem repercussão na movimentação dos estoques da empresa. O próprio autuado descreve nas referidas notas fiscais, na coluna “*Informações Complementares*” que *a nota fiscal foi emitida apenas para fins de mudança de endereço do contribuinte*.
- Em relação às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 556132; 571369; 575206, e outras que foram identificadas posteriormente, referem-se às notas fiscais de saídas destinando produtos para degustação, entretanto, não foram consideradas pelo Sistema de Fiscalização em virtude da empresa não ter enquadrado corretamente o “CFOP” da operação. Assim, diz que foram elaborados novos

demonstrativos de débitos do exercício de 2017, considerando as referidas notas fiscais, reduzindo o montante do débito de 2017 para o valor de R\$84.759,98, conforme demonstrativos e arquivos que diz anexar a esta manifestação fiscal.

- Quanto aos outros argumentos apresentados, pontua que foi verificado que o impugnante não apresentou nenhum fato novo, nem tampouco apresentou qualquer documentação que pudesse elidir a ação fiscal, limitando-se a repetir as mesmas alegações apresentadas em sua peça defensiva.

Diante do exposto, retifica a Infração 01 para o valor total de R\$179.960,86, sendo o valor de R\$84.759,98 no exercício de 2017, e o valor de R\$95.200,88 para o exercício de 2018, conforme demonstrativos que diz anexar a presente manifestação (fl. 252)

Às fls. 285/286, vê-se nova Manifestação produzida pelo Contribuinte Autuado, onde, em vista a Informação Fiscal prestada às fls. 244/252 dos autos, diz reconhecer os ajustes à autuação realizados pelo agente Autuante; e com vistas a encerrar a discussão, requereu a emissão dos Documentos de Arrecadação (DAE's), relativo aos débitos ajustados de 2017 e 2018 (doc. 01), para quitação com descontos autorizados pelo artigo 45 da Lei nº 7.014/96.

Diz que em 25/06/2020, os débitos foram devidamente recolhidos (doc. 02), e os valores já foram corretamente alocados ao presente Auto de Infração para extinção da parcela quitada, conforme diz verificar do extrato anexo (doc. 03), em cumprimento ao artigo do Decreto 7.629/99 (RPAF/BA). Pugna, então, pelo o reconhecimento das alterações formalizadas pelo D. Fiscal Autuante.

À fl. 303, têm-se nova Informação Fiscal produzida pelo agente Autuante, onde diz que tomou ciência da manifestação apresenta pelo Autuado, às fls. 285 a 299 deste PAF. Registra, que após os ajustes efetuados na Informação Fiscal anexa às fls. 244/252, o Auto de Infração reduziu para o valor total de R\$179.960,86, sendo o valor de R\$84.759,98 no exercício de 2017, e o valor de R\$95.200,88 para 2018.

Também destaca, que foi constatado que o Contribuinte Autuado, em sua Manifestação (fls. 285/286), reconheceu integralmente o valor remanescente do débito tributário, conforme DAE's e documentos de pagamentos anexos às fls. 287 a 293 dos autos.

De tudo até aqui posto no voto, vê-se, então, da Informação Fiscal, o agravamento do valor lançado relativo a data de ocorrência de 31/12/2017, onde o lançamento original apontava para o valor de R\$76.452,67 de falta de recolhimento do imposto (ICMS), quando, agora, com as correções dos equívocos levantados na sua constituição, aponta um débito de R\$84.759,98, o que não é possível ser cobrado a diferença nestes autos, nos termos do art. 156 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o que de pronto represento a autoridade competente da unidade Fazendária de origem no sentido verificar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, observando o aspecto decadencial do crédito tributário, com fulcro a observar se de fato há valores a ser recolhido de imposto (ICMS) ao Estado da Bahia, relativo ao ano de 2017.

Em sendo assim, não vendo qualquer outro fato que desabone as alterações efetuadas pelo agente Fiscal Autuante no demonstrativo de débito da autuação, decorrente das considerações de defesa, em sede de instrução do presente PAF, vejo restar subsistente parcialmente o Auto de Infração, em tela, na forma abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Valor Histórico
31/12/2017	09/01/2018	76.452,67
31/12/2018	09/01/2019	95.200,88
<b>Total remanescente da Infração 01</b>		<b>171.653,55</b>

Em relação à alegação da defesa, de que a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto tido como devido não poderia ser exigida, sob o argumento de que a fundamentação legal da referida penalidade é genérica, verifico que não pode ser acatada. Observo que a sua aplicação neste processo é a prevista em dispositivo legal, no caso específico da infração, objeto em análise, art. 42, inciso III da Lei 7.014/96, mais especificamente o inciso "g", que trata das omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante

levantamento quantitativo de estoque, com a redação atual dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, sendo que a este foro administrativo não cabe negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme assim preconiza o inc. III, do art. 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Quanto à pretensão de que todas as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio, Salvador, CEP 40010-000, Estado da Bahia. Registro, que não existe nenhum óbice em acatar o pedido, no entanto, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência do ato processual ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do RPAF, e em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do CTN.

Às fls. 304/310, constam informações de pagamento relacionado ao Auto de Infração em tela, extraído do Sistema SIGAT.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$171.653,55, devendo os valores recolhidos serem homologados.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293872.0002/19-8**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$171.653,55**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo os valores recolhidos serem homologados.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA