

**A. I. N °** - 299762.0003/20-1  
**AUTUADO** - ZINZANE COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE VESTUÁRIO LTDA.  
**AUTUANTE** - JONALDO FALÇÃO CARDOSO GOMES  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 01/09/2021

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

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0128-04/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Acusação mantida. Rejeitados os pedidos de nulidade. Indeferidos os pedidos de realização de perícia e diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/06/2020, exige ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documento fiscal, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2016. Valor do imposto: R\$426.300,50, acrescido da multa de 100 %, prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressa através de advogado legalmente habilitado com defesa, fls. 38 a 58, e após falar sobre a tempestividade da apresentação da mesma e transcrever o inteiro teor da infração, diz que a fiscalização alega uma suposta omissão de saídas de determinados produtos, a partir das NFs de entradas e saídas registradas na Escrituração Fiscal Digital- EFD de 2016.

Justifica que foi intimada para reapresentar os documentos fiscais, mas não teve condições de atender o pedido pois teve sua impressora fiscal extraviada. Acrescenta que tentou realizar a comunicação desse extravio no prazo cabível, mas obteve a informação de que isso deveria ser feito presencialmente. Todavia, em razão da pandemia da COVID-19, os órgãos responsáveis por receber e processar os documentos estavam funcionando em regime de *home office*, razão pela qual não conseguiu realizar esse comunicado e requereu a dilação de prazo para tomar a providência solicitada, o que não foi atendido.

Dessa forma afirma que a fiscalização efetuou o levantamento quantitativo de estoque não considerando as informações necessárias.

Preliminarmente ressalta ter havido erro na metodologia e vícios na indicação da base de cálculo do imposto, acarretando a nulidade da autuação.

Transcreve o disposto no art. 3º da Portaria 445/1998 e assevera que o referido dispositivo não foi atendido pois o que se vê na autuação é uma acusação grave, mas destituída de qualquer suporte material, pois como mencionado a impressora fiscal da impugnante, referente ao período autuado foi extraviada.

Reafirma que a impressora fiscal foi extraviada e a comunicação desse fato não foi feita em razão de embarços a circulação de pessoas impostas pela pandemia da COVID- 19, dessa forma entende que ficou evidente que os valores do estoque inicial, entradas, saídas e estoque final

apresentados pela fiscalização nem de perto conferem com as informações constantes nos documentos de movimentação de estoque da impugnante, como demonstram a planilha que informa estar anexando, e comprovado na coluna “x” do documento em questão.

Assevera que se nem mesmo se verifica uma identidade entre os números registrados nos livros contábeis e fiscais, os documentos fiscais de movimentação de seu estoque e aqueles em que se baseou o Fisco, relativamente ao estoque inicial, entradas, saídas e estoque final, não é possível verificar o “criterioso rigor na quantificação” exigido pela legislação.

Informa que no tópico relativo ao mérito da autuação irá demonstrar alguns exemplos que denotam haver a alegada omissão de saídas ou de entradas, no entanto, a simples demonstração de divergência numérica já é um grave erro de metodologia que torna nulo o auto de infração.

Aduz que o art. 142 do CTN exige que a autoridade fiscal demonstre de forma clara e coerente a ocorrência da situação fática que justifique o lançamento, além da demonstração com precisão da base de cálculo, e o art. 18, inciso IV da alínea “a” do Decreto 7.629/1999 prevê a nulidade do lançamento de ofício que não contenha “elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Acrescenta que a jurisprudência deste Conselho vem reconhecendo a nulidade de autuações por supostas diferenças de estoques quando há equívocos graves na metodologia do levantamento, a exemplo do que ocorre no presente caso e transcreve Ementa relativa ao Acórdão JF 0308-02/05.

Arremata dizendo que se os números que a Fiscalização alega ter extraído da própria documentação fiscal da Impugnante não condizem com os números que efetivamente estão lá registrados, definitivamente não há segurança para se suportar a infração, acarretando a decretação da nulidade do auto de infração.

Na remota hipótese de não ser acolhida a preliminar pois não houve qualquer omissão em razão da empresa possuir rígido sistema de controle de estoque, de modo que todas as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento são devidamente escrituradas, com a emissão do documento fiscal correspondente. O que existe são graves equívocos materiais no levantamento fiscal.

Diz ser absolutamente impossível detalhar individualmente os problemas de cada um deles, por isso selecionou, por amostragem alguns produtos, de modo a evidenciar as graves inconsistências do levantamento fiscal e solicita a realização de diligência.

Cita como exemplo o produto de código 117105565051 (VESTIDO LG CIGANINGA EST BORDADO CASHMERE).

Afirma que o estoque inicial é zero tanto no levantamento do Fisco quanto o da impugnante. Contudo, o auto de Infração indica a entrada de 57 unidades ao passo que os seus registros indicam 58. Em relação as saídas, a fiscalização indicou a saída de “0” unidade enquanto que houve a saída de 58 unidades.

Com base nesse números o Fisco apura um estoque final de 56 unidades, alegando a perda de 1 unidade do produto ( $0+57-1(\text{mercadoria perdida})=56$ ), mas o número de estoque final escriturado pela empresa é de 0 unidade. Há, portanto, uma diferença de 56 unidades entre o número apontado pela Fiscalização e o da Impugnante.

Contudo, ao mesmo tempo a Fiscalização indica em uma de suas listas de notas de entradas (doc12), que foi registrada a entrada de apenas 16 peças, número bastante inferior ao indicado como unidade que tiveram sua entrada registrada (vide doc. 9).

Assim resta evidente a inconsistência da Fiscalização e aponta outros itens em que ocorreram supostas divergências.

Indica ainda divergências relacionadas a 04 itens afirmando que a lista de exemplos poderia seguir indefinidamente, abrangendo as centenas de itens objeto da autuação, de modo a demonstrar que inexistem as alegadas omissões de entrada e saída de produtos.

Ressalta que a amostragem selecionada já é suficiente para se constatar que a autuação parte de

um levantamento equivocado, concluído pela omissão de entradas e saídas que não se veriam na prática.

Acrescenta que além desses equívocos a fiscalização não considerou eventuais mudanças de um mesmo produto pode ter em seu código, o que leva à simples alocação contábil de determinadas unidades de um produto “de” um código “para” outro.

Na prática, se essa referência cruzada de códigos não é considerada, parece que há uma entrada ou uma saída de mercadoria sem lastro em documento fiscal, mas o que houve foi uma mera realocação contábil da mercadoria dentro de seu estoque, sem qualquer caráter mercantil.

Em suma, o levantamento fiscal exhibe falhas que, uma vez reparadas demonstram a incorrência da infração apontada, razão pela qual a mesma deve ser cancelada.

Como se não bastasse tudo o que foi dito destaca que não pode o Fisco presumir a ocorrência de fato gerador do ICMS, muito menos imputar a prática de infração à legislação tributária sem prova concreta de qualquer ilícito fiscal.

Lembra que a presunção de fraude, simulação ou omissão de receitas não pode ser admitida como prova de ocorrência de fato gerador de tributo, qualquer que seja. A obrigação tributária deriva de lei e tem limites precisos, devendo ser verificada por meio de um minucioso e detalhado levantamento fiscal e contábil.

Afirma que o CONSEF tem reiteradamente cancelado auto de infração baseado em mera presunção, conforme ementas que transcreveu.

Fala sobre a teoria da prova no processo administrativo fiscal copiando ensinamentos de Samuel Monteiro e de Hugo Brito Machado e assevera que o ônus da prova da inoccorrência do fato gerador é da Fiscalização, que deve comprovar a sua ocorrência no caso em tela. Sendo assim, ante a completa ausência de provas de que a mercadorias de fato ingressaram ou saíram do estabelecimento descobertas de documentação fiscal merece ser cancelado o auto de infração.

Afirma que foi aplicada a multa correspondente a (100%) do valor do imposto lançado, e a mesma tem nítido caráter confiscatório.

Acrescenta que a multa imposta no elevado percentual de 100% do valor do tributo possui cunho claramente arrecadatário, na medida em que equivale ao valor do tributo cobrado, totalizando o dobro do valor do próprio tributo. Além da impugnante não ter cometido infração alguma que justifique tão elevada penalidade.

Diz que o artigo 3º do CTN estabelece que tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçados, e que tais sanções não podem ser desvirtuadas, sob pena de desvio de finalidade.

Apresenta decisões do STF para corroborar sua tese e entende ter restado comprovada a abusividade da penalidade aplicada, em caráter absolutamente desproporcional à infração, razão pela qual pleiteia o seu cancelamento, ou a menos reduzida sob pena de violação ao artigo, inciso IV, da Constituição Federal.

Conclui sua impugnação com os seguintes pedidos:

- a) seja a presente Impugnação seja julgada procedente, com decretação da nulidade do lançamento;
- b) caso assim não compreenda, pede o cancelamento do auto de infração, no todo ou em parte;
- c) pugna pelo cancelamento ou redução da multa aplicada.

Por fim, protesta provar o alegado por todos os meios de provas em Direito admitida e requer a realização de diligência e prova pericial e indica o seu assistente técnico, assim como informa possuir interesse em realizar sustentação oral, seja por meio virtual ou presencial e indica o nome, endereço eletrônico e telefone de seus patronos.

O autuante, ao prestar a informação fiscal, fls. 133/141 transcreve o teor da infração e passa a rebater os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade informando inicialmente que a empresa foi intimada, via Domicílio Tributário Eletrônico -DTE a retificar a EFD de 2015, porém as EFDs de 2016 já se encontravam com as informações necessárias para a fiscalização. Foi realizado o levantamento quantitativo de estoque que resultou no Auto de Infração.

Acrescenta que a EFD de 2016 já se encontrava arquivada na SEFAZ com as informações necessárias; Inventários Inicial e Final, movimentações de entradas e saídas de mercadorias, portanto não houve necessidade de retificação dessa EFD, não havendo necessidade de uma intimação para retificação da referida EFD.

Quanto ao mérito diz que a auditoria foi realizada com informações obtidas nos arquivos das Secretarias de Fazenda e Receitas, NF-e e das EFD (SPED) encaminhadas pelo contribuinte, e os referidos documentos são informações declaradas pelo mesmo.

Foi selecionada a mercadoria VESTIDO LG CIGANINGA EST BORDADO CASHMERE, e encontrou essa mercadoria com a mesma descrição com outros códigos além do 117105565051 citado pelo contribuinte: 0117105565061, 1171055650310e 0117105565041. Como determina o Manual, nesses casos as mercadorias foram agrupadas tomando o código 117105565051, somando os seus estoques iniciais, as entradas, subtraindo da soma de suas saídas e estoques finais, conforme tabela que apresentou.

Resume que a soma das entradas é de 57 unidades, os estoques iniciais e finais estão zerados, não havendo emissão de NF, assim como não houve perda declarada pelo contribuinte, mas aplicação da “alíquota” de 1,18% sobre o resultado das unidades apuradas como omissão de saídas como a estimativa / presunção de perdas possíveis ( $1,18\% \times 57 = 0,6726 = 1,0$ ).

Afirma que a impugnante comete um erro de atenção: o autuante não identificou Estoque Final informado na EFD pelo contribuinte de 56 unidades, este se encontrava zerado, porém verificou que, como resultado do levantamento de estoque foi apurado além do inventário zerado, 57 unidades da mercadoria como Estoque Final apurado, que subtraído do Estoque Final informado na EFD (zerado), resulta na Omissão de saídas de 56 unidades.

Frisa que os inventários são informações declaradas pelo contribuinte na EFD, assim como as informações das NF compras e vendas. Observa que também não foram identificadas vendas nas NF importadas diretamente pelos arquivos da SEFAZ, nem nas informações dos livros de saída (EFD).

Afirma que o impugnante não apresentou nenhuma NF que comprovasse suas argumentações, apenas planilhas (DOC. 11) sem comprovação material, nem mesmo os números da NF de saídas, e se equivocou na leitura planilhas por ele elaboradas.

Se reporta a todos os itens apontados pelo autuado, demonstrando como apurou os estoques iniciais e finais, entradas, saídas e perdas presumidas além da informação relativa ao agrupamento das mercadorias e informando que foi entregue ao contribuinte um CD com todos os papéis de trabalho, incluindo planilha com os agrupamentos realizados.

Quanto a arguida presunção do fato gerador do ICMS reafirma que o roteiro realizado através das NFE e NFS dos arquivos recebidos da SEFAZ e as EFDs enviadas pelo contribuinte, e o resultado foi a identificação de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, não se configurando como presunção ou indícios e sim sonegação comprovada materialmente.

Informa que a multa aplicada é legal e se encontra devidamente prevista e nem o CONSEF é fórum para se discutir se esse percentual é de cunho arrecadatário ou não.

Mantém integralmente o levantamento e opina pela procedência do Auto de Infração.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Patrick Rajala, OAB/RJ nº 227.995, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O Auto de Infração em lide, atribui ao contribuinte o cometimento de irregularidade, decorrente de falta de recolhimento do imposto constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas.

O defendente arguiu a nulidade do Auto de Infração, por grave erro na metodologia e vícios na apuração da Base de Cálculo do imposto, alegando que foi intimada a reapresentar os documentos fiscais relativos ao exercício de 2016, porém, ficou impossibilitada de fazê-lo, em razão do extravio de sua impressora fiscal, aliado ao fato de que ficou impossibilitada de comunicar tal ocorrência a esta secretaria, em razão dos embaraços à circulação de pessoas impostos pela pandemia da COVID.

De acordo com o inserido no Auto de Infração e papéis de trabalho anexados em meio físico por amostragem, fls. 6 a 28 e meio magnético, fl. 29, o exercício objeto do presente lançamento é o de 2016, enquanto que a intimação dirigida ao sujeito passivo, relacionada ao reenvio da EFD, diz respeito ao exercício de 2015, portanto, o não atendimento da solicitação em nada prejudicou o trabalho executado pela fiscalização.

Como bem esclareceu o autuante, a auditoria foi efetuada através da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que já se encontrava arquivada na SEFAZ com as informações necessárias; Inventários Inicial e Final, movimentações de entradas e saídas de mercadorias.

Por outro lado, observo que as acusações estão postas de maneira clara e devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa.

No que diz respeito à nulidade arguida pelo impugnante, de que a fiscalização presumiu uma falta de recolhimento de ICMS em razão de ter verificado suposta omissão de entrada e a jurisprudência atual veda a cobrança de imposto baseado em presunção, constato que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que de acordo com a descrição da infração, capitulação legal da infração e planilhas que embasaram a acusação, verifico que a presente acusação não trata se presunção ou arbitramento da base de cálculo e sim levantamento quantitativo de estoque onde foi apurada tanto omissão de entradas quanto omissão de saídas, sendo exigido o imposto sobre o maior valor monetário, no caso omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Assim sendo, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento de ofício.

Em relação à perícia requerida, informo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual, fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual, tal pleito também fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99.

No mérito, como esclarecido na preliminar de nulidade, a acusação diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício fechado de 2016.

Para a apuração da base de cálculo, foi utilizada a metodologia prevista na Lei nº 7.014/96, no art.

23-B, conforme indicado na capitulação legal da infração.

Em sede de defesa, além das alegações já enfrentadas por ocasião da análise das preliminares de nulidade suscitadas, o impugnante alegou supostos equívocos cometidos pela fiscalização e apontou a título de amostragem, 05 itens, objeto do presente lançamento, indicando as quantidades dos estoques iniciais e finais, entradas e saídas por ele consideradas e as apuradas pela fiscalização. Alega ainda, que não foram consideradas eventuais mudanças de códigos de diversos produtos.

O autuante, ao prestar a Informação Fiscal, não acata os argumentos defensivos, conforme se observa às fls. 135 a 140, com os quais concordo, por restar comprovado que o defendente não observou que as principais divergências entre o levantamento por ele realizado e o efetuado pela fiscalização, reside no fato da fiscalização ter efetuado o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, pois foi detectada a existência do mesmo produto com diferentes códigos, razão pela qual, foi efetuado o agrupamento dessas mercadorias conforme orientação contida no item III do art. 3º da Portaria 445/98.

A título de exemplo, cito o item VESTIDO LG CIGANINGA EST BORDADO CASHMERE, que possui 04 códigos os de números 117105565051, 0117105565061, 1171055650310 e 0117105565041. No levantamento quantitativo os códigos foram agrupados e considerado na “lista de omissões de saídas” o código 117105565051.

No que diz respeito às divergências entre as saídas através de notas fiscais, que no caso sob análise a fiscalização considerou “zero”, e a autuada 58 unidades, verifico que apesar do defendente ter apresentado uma planilha denominada (doc.11), indicando as movimentações de saídas do referido item, não anexou os respectivos documentos comprobatórios, provavelmente em razão da sua informação de que a sua impressora fiscal teria sido extraviada, o que não pode ser acatado, pois não foi apresentada provas de que o contribuinte tomou as providências determinadas no §3º do art. 208 do RICMS/Ba, vigente à época dos fatos geradores, como a seguir transcrito:

“Art. 208.

*O uso do ECF estará autorizado após o registro dos dados da intervenção no sistema da SEFAZ.*

*§ 1º É vedada a utilização de equipamento em estabelecimento diverso daquele para o qual tenha sido permitida a utilização do ECF, ainda que pertencente ao mesmo titular, exceto quando autorizado pelo inspetor fazendário do domicílio do contribuinte para uso em:*

*I - local considerado como extensão do estabelecimento, tais como stand ou barracas em feiras e exposições ou quiosque em centros comerciais;*

*II - ponto de venda em estabelecimento de outro contribuinte do ICMS.*

*§ 2º No caso de intervenção para iniciação do ECF, a empresa credenciada somente deverá entregar o mesmo ao contribuinte juntamente com a comprovação do registro dos dados da intervenção no sistema da SEFAZ, disponibilizado através da Internet.*

*§ 3º O contribuinte deverá requerer a cessação de uso do ECF quando este tiver sido objeto de roubo ou furto, anexando o registro da ocorrência policial.”*

Ademais, de acordo com informações do autuante, relativas às operações em questão, “*não foram identificadas vendas nas NF importadas diretamente pelos arquivos da SEFAZ, nem nas informações dos livros de saída (EFD), nem nas NF diretamente importadas dos arquivos da SEFAZ*”.

Dessa forma, concordo com as informações apresentadas pelo autuante, e concluo pela subsistência da presente infração.

O impugnante solicita ainda, que seja determinado o cancelamento ou a redução da multa imposta, a patamares razoáveis, sob pena de violação ao art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

Em relação a tal pedido (multa lançada no percentual de 100% do imposto), constato que a mesma é prevista no art. 42, inciso III da Lei 7.014/94, portanto legal.

Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento, deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado apenas no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299762.0003/20-1**, lavrado contra **ZINZANE COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE VESTUÁRIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$426.300,50**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR