

A. I. Nº - 279757.0012/21-8
AUTUADO - ITAIQUARA ALIMENTOS S/A
AUTUANTES - JALON SANTOS OLIVEIRA e AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 30/12/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0214-03/21-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS EM VALOR SUPERIOR. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS EM VALOR SUPERIOR. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia e diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/03/2021, refere-se à exigência de R\$412.844,83 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 004.005.002: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2017. Valor do débito: R\$314.308,30.

Infração 02 – 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado 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 entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas nos mesmos exercícios (2018 e 2019). Valor do débito: R\$98.536,53.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 96 a 109 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e reproduz os itens do Auto de Infração. Diz que as acusações fiscais se dividem em dois itens: (i) falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas efetuadas sem a respectiva escrituração em valor superior ao das entradas; (ii) falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças nas entradas e saídas de

mercadoria, presumindo que o pagamento das entradas foi realizado com recursos provenientes de saídas não contabilizadas.

Não concorda com a autuação e afirma que o presente auto de infração deve ser declarado nulo, pelos motivos a seguir expostos.

Ressalta a legitimidade das informações de circulação de mercadoria e estoque constantes nas declarações entregues; pede a nulidade da autuação, alegando que a presunção de omissão de saídas decorrente do valor superior ao das entradas, bem como da suposição de falta de contabilização das entradas, tendo em vista a constatação de diferenças em entradas e saídas, carece da necessária fundamentação, pois a quantificação das operações que realizou nos anos de 2017, 2018 e 2019, somente poderiam ser realizados mediante minuciosa perícia técnica contábil.

Diz que no caso presente processo, essa correlação não foi realizada. O Auditor Fiscal não diligenciou com a profundidade necessária nas demonstrações fiscais e contábeis da empresa, o que é de se esperar, já que com o curto espaço de tempo gasto para término da fiscalização, não seria possível examinar as mais de 50.000 (cinquenta mil) operações de entradas e saídas realizadas no período fiscalizado, cujos livros fiscais seguem anexo para demonstração da quantidade de operações realizadas (Doc. 05 a 10).

Relata que o Autuante agrupou os produtos destacados na fiscalização por gênero, desprezando a forma de acondicionamento, variações de sabores, diferentes tipos de embalagens, particularidades, preço diferenciado e, conseqüentemente, a carga tributária correspondente. As notas fiscais descritivas nos arquivos eletrônicos foram declaradas mensalmente na DMA, tudo nos termos da legislação estadual pertinente, lançadas individualmente, indicando tudo aquilo que se mostrava necessário e obrigatório, observando a espécie, preço da mercadoria, quantidade, CFOP, marca objeto das operações, etc.

Entende que o fisco não possui razão na sua autuação, na qual alega existência de saídas superiores às entradas, e muito menos na presunção de que efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas não contabilizadas.

É certo que o contribuinte que promove a circulação de mercadorias sem emissão de notas fiscais, não registrando as operações de venda nos livros fiscais obrigatórios, deixando de declarar e recolher o valor do ICMS devido, incorre nos comportamentos listados no artigo 4º da Lei 7.014/96, um dos embasamentos legais utilizado para autuação do item 2.

Registra que ante a análise superficial realizada na apuração de entradas e saídas de mercadorias do estoque do estabelecimento autuado, é impossível concluir que ocorreu a entrada ou saída de mercadorias sem as respectivas notas fiscais, ou a emissão de notas fiscais de saída sem a correspondente entrada efetiva da mercadoria listada nas notas. Desta forma, não sendo possível ter certeza da ocorrência de irregularidades por parte da empresa, impõe-se a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional, que transcreveu.

Conclui que, diante do seu apontamento de que a fiscalização foi superficial, e que a realidade dos fatos somente pode ser apurada mediante nova diligência, é necessário afastar a presunção de legalidade e legitimidade do lançamento tributário.

Afirma que se trata de evidente cerceamento do direito de defesa, tendo em mente que o Defendente não tem condições de fazer contraponto à acusação fiscal, porque simplesmente não sabe os fatos que motivaram a caracterização de presunção de saídas não escrituradas, bem como apurações quantitativas de estoques apontadas pelo fisco.

Também alega que houve cerceamento ao direito de defesa, citando o artigo 5º da CF/88 e diz que o Autuante desconsiderou um princípio garantido ao contribuinte, ferindo, portanto, seu direito à ampla defesa na fase administrativa. Alega que não foi regularmente notificado para acompanhar os termos da fiscalização desenvolvida, restando de forma incontroversa que houve cerceamento da sua defesa, eivando de completa nulidade a autuação, cujo procedimento fiscalizatório não

participou. Reproduz o art. 142 do Código Tributário Nacional e ensinamentos de Leandro Paulsen.

Ressalta que no caso em questão, vê-se que a descrição dos fatos e a planilha apresentada não trouxeram informações suficientes, pois como já citado, a análise realizada foi superficial, pois somente com a apuração de entradas e saídas de mercadorias do estoque é impossível concluir que ocorreu entrada/saída de mercadorias sem as respectivas notas fiscais, ou a emissão de notas fiscais de saída sem a efetiva entrada de mercadoria.

Frisa que o Autuante agrupou os produtos destacados por gênero, desprezando a forma de acondicionamento, variações de sabores, diferentes tipos de embalagens do mesmo produto, particularidades, preço diferenciado e, conseqüentemente, a carga tributária correspondente.

Falando sobre base de cálculo utilizada para instituição do imposto, bem como da aplicação da multa, menciona que o artigo 23-B da Lei 7.014/96, embasamento legal para arbitramento da base de cálculo da autuação, define que nos casos de omissão de saídas, a base do ICMS será: a) o preço médio das saídas praticado no último mês; b) ou no caso de inexistência de documentos fiscais para comparativo, o custo médio das entradas acrescido a MVA ou custo médio unitário do inventário final ou, por último; c) o preço praticado por concorrentes.

Quanto à multa aplicada, diz que o artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96 estabelece os percentuais do valor do imposto não recolhido a serem utilizados no cômputo da multa.

Afirma ser extremamente importante evidenciar que não foi possível identificar a base de cálculo utilizada para apuração da infração 1, cuja somatória é R\$ 1.746.157,22 (um milhão, setecentos e quarenta e seis mil, cento e cinquenta e sete reais e vinte e dois centavos), pois não foi indicada a qual alínea do artigo 23-B o Autuado foi enquadrado, não sendo possível identificar também se a base de cálculo do ICMS foi o preço médio das saídas praticado no último mês, o custo médio das entradas acrescido a MVA, o custo médio do inventário final ou, ainda, o preço praticado por concorrentes.

Nesse mesmo diapasão, afirma que também não é possível saber a alínea utilizada para cálculo da multa, vez que apenas foi indicado o artigo 42, inciso III, sendo que referido inciso possui 7 (sete) alíneas que tratam das vertentes do assunto.

Em vista da omissão quanto à especificação do embasamento legal utilizado para enquadramento da base de cálculo da autuação, afirma que o direito de defesa neste caso restou inviabilizado. Diante da citada impossibilidade de compreender a base de cálculo utilizada, afim de conseguir algum esclarecimento quanto ao suporte fático da autuação, informa que enviou *e-mail* para o Auditor Fiscal, Sr. Agilberto Marvila Ferreira, solicitando a abertura das operações apuradas no Auto de Infração, todavia, a autoridade não respondeu a solicitação (Doc. 11).

Partindo do princípio que a autoridade Autuante não justificou as operações e bases de cálculo, é possível constatar que o Defendente não encontrou justificativas que permitissem a conferência dos valores lançados no auto, vez que a planilha que deveria conter detalhes das mercadorias supostamente não escrituradas e indicação do total de saídas superior às entradas, é totalmente ilegível e incompreensível, e, em virtude disso, os valores lançados não podem ser enxergados, fato que, por si só, já representa grave cerceamento do direito de defesa.

Também alega ausência do completo embasamento legal da base de cálculo do imposto e da multa, o Demonstrativo de Débito da Fiscalização anexo ao Auto de Infração está completamente ilegível, não sendo possível aferir a que título esses valores foram lançados e muito menos sua procedência.

Apresenta o entendimento de que o Auto de Infração não fez a correta identificação dos fatos que seriam puníveis com a grave penalidade aplicada, tratando-se de grave ofensa ao art. 142 do CTN e indelével cerceamento do direito de defesa, uma vez que o Defendente sequer tem conhecimento de quais operações teriam supostamente deixado de fora da escrituração, ou ainda,

quais saídas de mercadorias foram superiores às entradas. Por isso, afirma que o questionado Auto de Infração é nulo e deve ser afastado, porquanto indefinido o enquadramento legal e inexistente a indicação efetiva dos fatos e embasamentos legais que resultaram na lavratura do auto.

Conclui que, se não reconhecida a nulidade por cerceamento de defesa, para que possa exercer seu legítimo direito de defender-se, o presente auto deve ser convertido em diligência, para que seja complementado o procedimento fiscal com a efetiva justificativa das circulações de mercadorias, identificando cada operação e a quantidade de produtos em estoque.

Ressalta que os fatos que lastrearam as acusações das infrações 1 e 2 estão interligados, pois além da cobrança do imposto derivado de presunção de omissões de entradas e diferenças no estoque, também foi aplicada a multa, entretanto, o problema é que essas duas infrações resultaram em multas de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, e esta penalidade aplicada se mostra totalmente confiscatória.

Diz que há evidente *bis in idem*. Por essa razão, entende que as multas devem ser afastadas, não obstante, na hipótese de ser excluído integralmente o lançamento combatido, ficaria afastada a alegada duplicidade de pena sobre o mesmo fato. Afirma ser de conhecimento geral que o caráter irrazoável e desproporcional das multas isoladas está sob análise do Supremo Tribunal Federal (STF), especificamente no Recurso Extraordinário 640.452-RO, que foi gravado de repercussão geral. Com efeito, o Pleno da Corte Maior analisará a constitucionalidade do arbitramento dessas penalidades em patamares que beiram o confisco.

O Defendente sabe que os tribunais administrativos não têm competência para afastar a aplicação de lei sob arguição de inconstitucionalidade, mas não é isso que pleiteia na defesa e sim a demonstração da realidade dos fatos. A desproporcionalidade e irrazoabilidade dessas multas são evidentes, e o que é pior: as supostas infrações punidas são vinculadas a simples deveres instrumentais, pois além da própria legislação interna fixar multas isoladas de valor abusivo, o Auditor Fiscal parece que contribuiu para a majoração dessa multa, tornando-a mais abusiva.

Registra que o próprio *bis in idem* demonstrado já é causa suficiente para afastamento dessas graves multas, entretanto, caso essa alegação não seja acolhida por esta Junta de Julgamento, o que admite apenas por força argumentativa, requer a suspensão do presente processo administrativo, para que se aguarde a definição da matéria no STF, sendo essa uma medida prudente e de justiça.

Requer o recebimento da defesa para:

- a) Reconhecer a nulidade integral do presente Auto de Infração, reafirmando que o mesmo contém erros sobre os quais não teve oportunidade de obter a compreensão necessária e de se manifestar, caracterizando, cerceamento de sua defesa.
- b) Caso esse não seja o entendimento deste Conselho, requer, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência, de modo que seja complementada a atividade fiscal para definição dos fundamentos e cálculos da autuação.
- c) Nulidade integral dos valores lançados a título de multa, primeiro porque o Demonstrativo de Débito da Fiscalização, no qual se apura o montante da multa está completamente ilegível, segundo, porque é completamente confiscatória.
- d) No mérito, reconhecer a integral improcedência dos questionados lançamentos de ofício nos termos demonstrados nas razões de defesa.

O autuante Agilberto Marvila presta informação fiscal às fls. 403 a 406 dos autos. Quanto a arguição de nulidade sob alegação de que “...somente poderiam ser realizados mediante minuciosa perícia técnica e contábil” e que “No caso presente, essa correlação não foi realizada” diz que o Autuado parece desconhecer os trabalhos realizados pelos Auditores Fiscais. Afirma que se reserva ao direito de não debater tema desconexo e totalmente fora do âmbito da

discussão da matéria, que trata de omissões de entradas e saídas de mercadorias apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria.

Comenta que à fl. 102 o Autuado alega que “...não foi regularmente notificado para acompanhar os termos da fiscalização desenvolvido...”. Entretanto, o Termo de Início de Fiscalização, fl. 06, comprova que o Defendente foi cientificado, sim, do início dos trabalhos.

Em relação ao acompanhamento dos trabalhos, afirma que o Autuado acompanhou, e foi intimado para regularização dos estoques existentes em 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 31/12/2019, conforme intimação de fls. 07 a 09, e assim o procedeu.

Reproduz a alegação defensiva de que “...a planilha apresentada não trouxe informações suficientes, pois como já citado, a análise realizada foi superficial”. Diz que o pior, ainda, é declarar à fl. 103: “...pois somente com a apuração de entradas e saídas de mercadorias do estoque é impossível concluir que ocorreu entrada/saída de mercadoria sem as respectivas notas fiscais, ou a emissão de notas fiscais de saída sem a efetiva entrada de mercadoria”.

Informa que os demonstrativos estão às fls. 10 a 86, completos na mídia de fls. 87, cujas cópias foram encaminhadas através do DT-e, fls. 89 a 90/v, com ciência expressa em 01/04/2021.

No exame do mérito, afirma que o Autuado parece desconhecer o teor da Portaria 445/1998, rigorosamente obedecida, conforme se depreende dos demonstrativos de fls. 10 a 20.

Assegura que foram obedecidas as devidas unidades de conversão quanto ao agrupamento. E este foi realizado evitando que determinada mercadoria apresentasse omissão de saída e a outra, similar ou idêntica, mas com “sabor” diferente, distorcesse o ICMS exigido, onerando a Infração.

Afirma que o Autuado faz uma alegação sem qualquer prova. Ou seja, foi incapaz de informar qual mercadoria foi incorretamente agrupada ou com unidade de medida diferente (não convertida no agrupamento).

Em se tratando da “base de cálculo”, diz que se tem a impressão de que o Autuado não examinou, como deveria, os demonstrativos que recebeu. Os demonstrativos de fls. 28 a 43 e 60 a 71, que integram o arquivo (em formato Excel) Itaquara_Estoque_2017_2018_2019_v1.xlsx são claros e vastamente conhecidos por quem atua na área fiscal/contábil para identificação dos preços médios.

Quanto à identificação da base de cálculo “...cuja somatória é R\$ 1.746.157,22...”. Basta o Autuado verificar os demonstrativos “AUDITORIA DE ESTOQUES – EXERCÍCIO FECHADO”, de cada exercício, na coluna “Valor das Omissões”. Ali está discriminado por mercadoria a base de cálculo que culmina com a exigência de R\$ 1.746.157,22, p.e., referente ao exercício de 2017 (fl. 14).

Reproduz a alegação defensiva de que há “...omissão quanto à especificação do embasamento legal utilizado para enquadramento da base de cálculo da autuação, o direito de defesa neste caso restou inviabilizado”. (fls. 105).

Confessa o Autuante que não conseguiu entender o que pretende o Autuado...embasamento legal com base de cálculo da multa aplicada.

Quanto à mensagem enviada ao Autuante solicitando “...a abertura das operações apuradas no auto de infração nº 279757.0012/21-8...”, fl. 105, diz que o Autuado recebeu todos os demonstrativos e memórias de cálculo (salvos na mídia de fl. 87).

Conclui que o Autuado divaga, mas não apresenta nada que se contraponha aos valores apurados no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. Seus argumentos são de cunho meramente protelatório.

Em se tratando do questionamento quanto ao Demonstrativo de Débito, fls. 105 e 106, dá a impressão de que o Autuado está fora do contexto fiscal/contábil.

No que tange à multa aplicada, diz que “não é da competência dos Autuantes dirimir sobre tal matéria” (fls. 106 a 108).

Por fim, diz que o presente Processo Administrativo Fiscal encontra-se totalmente instruído; o Autuado em momento algum, na sua peça defensiva, apresentou qualquer número diferente de qualquer mercadoria objeto do levantamento quantitativo de estoque. Faz divagações inconclusivas com o mero fim de procrastinar a decisão da lide.

Requer o Autuante, a procedência deste Auto de Infração.

VOTO

O Defendente alegou que o Auditor Fiscal não diligenciou com a profundidade necessária nas demonstrações fiscais e contábeis da empresa, o que é de se esperar, já que com o curto espaço de tempo gasto para término da fiscalização, não seria possível examinar as mais de 50.000 (cinquenta mil) operações de entradas e saídas realizadas no período fiscalizado.

Disse que a planilha apresentada não trouxe informações suficientes, a análise realizada foi superficial, pois somente com a apuração de entradas e saídas de mercadorias do estoque é impossível concluir que ocorreu entrada/saída de mercadorias sem as respectivas notas fiscais, ou a emissão de notas fiscais de saída sem a efetiva entrada de mercadoria, não sendo possível ter certeza da ocorrência de irregularidades por parte da empresa, impondo-se a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

Atualmente, utiliza-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui os livros: i) Registro de Entradas; ii) Registro de Saídas; iii) Registro de Inventário; iv) Registro de Apuração do ICMS; v) documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Nesse cenário, destaca-se a evolução tecnológica, inclusive em relação ao controle das operações realizadas por contribuintes, por isso, em determinadas auditorias, a exemplo de levantamento quantitativo de estoques, não há necessidade de deslocar autoridades tributárias para visitar estabelecimentos com o objetivo de realizar a auditoria e exame físico em documentos e escrita.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e estoque de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes de qualquer procedimento fiscal.

O impugnante também alegou que não foi regularmente notificado para acompanhar os termos da fiscalização desenvolvida, restando de forma incontroversa que houve cerceamento da sua defesa, eivando de completa nulidade a autuação, cujo procedimento fiscalizatório não participou.

Observo que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a ação fiscal o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, se apresentada impugnação ao lançamento, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que em relação ao acompanhamento dos trabalhos, o Autuado acompanhou, foi intimado para regularização dos estoques existentes em 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018 31/12/2019, conforme intimação de fls. 07 a 09, e assim o procedeu. Disse que os demonstrativos estão às fls. 10 a 86, completos na mídia de fls. 87, cujas cópias foram encaminhadas através do DT-e, fls. 89 a 90/v, com ciência expressa em 01/04/2021.

Conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o Fisco e o Contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação, e não foi apresentada contestação específica quanto aos valores apurados pelo autuante.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência do imposto, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Nas razões de defesa, foi apresentado o entendimento de que a constatação de diferenças em entradas e saídas, carece da necessária fundamentação, porque a quantificação das operações que realizou nos anos de 2017, 2018 e 2019, somente poderia ser realizada mediante minuciosa perícia técnica contábil. O Defendente também afirmou que o presente PAF deveria ser convertido em diligência, para complementação o procedimento fiscal com a efetiva justificativa das circulações de mercadorias, identificando cada operação e a quantidade de produtos em estoque.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia e diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I, “a” e “b” e II, “a” e “b” do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova do fato não depende de conhecimento técnico especializado e os elementos existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos

documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi identificada a existência dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

No mérito, as infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência do imposto decorrente de levantamento quantitativo de estoques:

Infração 01: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2017.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS constatado 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 entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas nos mesmos exercícios (2018 e 2019).

Quanto à infração 01, conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas.

Em relação à Infração 02, constatando-se, que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98,

O Defendente alegou que sequer tem conhecimento de quais operações teriam supostamente deixado de fora da escrituração, ou ainda, quais saídas de mercadorias foram superiores às entradas. Por isso, afirmou que o questionado Auto de Infração deve ser afastado, porquanto indefinido o enquadramento legal e inexistente a indicação efetiva dos fatos e embasamentos legais que resultaram na lavratura do auto.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto devem levar em conta as particularidades na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

A Portaria nº 445, de 10/08/1998, dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em estabelecimento de contribuinte, num determinado período, estando confirmada a informação do Autuante de que, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, a mencionada Portaria foi obedecida, conforme se depreende dos demonstrativos de fls. 10 a 20 do PAF.

Em relação ao levantamento quantitativo de estoques, são elaborados demonstrativos analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários: um relativo às saídas de mercadorias e outro correspondentes às entradas; um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido, o que se observa no presente Auto de Infração, por isso, não é acatada a alegação do Autuado de que não tem conhecimento de quais saídas de mercadorias foram superiores às entradas, e de

inexistência quanto à indicação efetiva dos fatos e embasamentos legais que resultaram na lavratura do auto.

Foi alegado na Impugnação, que o Autuante agrupou os produtos destacados na fiscalização por gênero, desprezando a forma de acondicionamento, variações de sabores, diferentes tipos de embalagens, particularidades, preço diferenciado e, conseqüentemente, a carga tributária correspondente.

Considerando a determinação constante no inciso III do art. 3º da Portaria 445/98 e a possibilidade de mercadorias identificadas nos documentos e livros fiscais do autuado com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências, é possível apurar o imposto fazendo agrupamento de mercadorias, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.

O Autuante informou que foram obedecidas as devidas unidades de conversão quanto ao agrupamento. Este foi realizado evitando que determinada mercadoria apresentasse omissão de saída e a outra, similar ou idêntica, mas com “sabor” diferente, distorcesse o ICMS exigido, onerando a Infração.

Analizando o levantamento fiscal em confronto com as alegações apresentadas pelo defendente, acompanho a conclusão do Autuante de que o Defendente não informou qual mercadoria foi incorretamente agrupada ou com unidade de medida diferente (não convertida no agrupamento), conforme previsto no art. 123 do RPAF-BA.

Verifico que o levantamento fiscal efetuado indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos, e se todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição completa, distinguindo-se uns dos outros pelos respectivos códigos, e que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, de acordo com o livro Registro de Inventário, torna-se desnecessário refazer com o alegado agrupamento de mercadorias.

O Defendente também alegou que as notas fiscais descritivas nos arquivos eletrônicos foram declaradas mensalmente na DMA, tudo nos termos da legislação estadual pertinente, lançadas individualmente, indicando tudo aquilo que se mostrava necessário e obrigatório, observando a espécie, preço da mercadoria, quantidade, CFOP, marca objeto das operações, etc.

Verifico que nas listagens apresentadas pelo defendente a descrição das mercadorias está compreensível. Dessa forma, se todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros, inclusive em relação ao Registro de Inventário, as alegações defensivas não podem ser acolhidas.

Quanto à base de cálculo, a defesa alegou que não foi indicada a qual alínea do artigo 23-B o Autuado foi enquadrado, não sendo possível identificar também se a base de cálculo do ICMS foi o preço médio das saídas praticado no último mês, o custo médio das entradas acrescido a MVA, o custo médio do inventário final ou, ainda, o preço praticado por concorrentes.

Sobre essa alegação, constata-se que nos demonstrativos “AUDITORIA DE ESTOQUES – EXERCÍCIO FECHADO”, de cada exercício, consta uma coluna “Valor das Omissões”, onde se encontra, por mercadoria a base de cálculo e o imposto que resulta na exigência do imposto totalizado por exercício. Foram elaborados os demonstrativos correspondentes ao preço médio das entradas e preço médio das saídas.

Portanto, os demonstrativos de cálculo do preço médio foram acostados os autos, encontrando-se a indicação das mercadorias e respectivas notas fiscais utilizadas na obtenção dos preços. A apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida nos arts. 23-A e 23-B da Lei 7.014/96, é de fácil compreensão, inexistindo o cerceamento alegado nas razões de defesa.

Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações (omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque), a base de cálculo do ICMS é o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado (Art. 23-A, II).

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 apurada de acordo com o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado (art. 23-B).

Nessa mesma linha de argumentação, o Impugnante afirmou que também não é possível saber a alínea utilizada para cálculo da multa, vez que apenas foi indicado o artigo 42, inciso III, sendo que referido inciso possui 7 (sete) alíneas que tratam das vertentes do assunto.

A omissão foi apurada por meio de levantamento fiscal, por isso, a multa aplicável é de 100%, conforme previsto no art. 42, inciso III, alínea “g” da Lei 7.014/96 (*outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque*), e o fato de não ter sido indicada a respectiva alínea não invalida o percentual que foi indicado corretamente. Dessa forma, a multa aplicada está prevista no art. 42, inciso III, “g” da Lei nº 7.014/96, sendo, portanto, legal e não há como prosperar a arguição de nulidade sob tal argumento.

Em relação ao argumento do autuado de que a multa aplicada é exorbitante e confiscatória, saliento que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária.

O Impugnante apresentou o entendimento de que, além da própria legislação interna fixar multas isoladas de valor abusivo, o Auditor Fiscal parece que contribuiu para a majoração dessa multa, tornando-a mais abusiva ainda. Disse que o próprio *bis in idem* demonstrado já é causa suficiente para afastamento dessas graves multas, entretanto, caso essa alegação não seja acolhida por esta Junta de Julgamento, o que admitiu apenas por força argumentativa, requereu a suspensão do presente processo administrativo, para que se aguarde a definição da matéria no STF, sendo essa uma medida prudente e de justiça.

Não acolho o pedido, considerando que não há previsão no RPAF-BA e Regimento Interno do CONSEF para suspensão de julgamento na forma requerida pelo defendente. Por outro lado, não se inclui na competência desta Junta de Julgamento Fiscal a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0012/21-8**, lavrado contra **ITAIQUARA ALIMENTOS S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$412.844,83**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, alínea “g”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA