

**PROCESSO** - A. I. N° 232948.0002/21-3  
**RECORRENTE** - MD ROCHA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0003-05/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAS ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19/08/2022

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0190-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. b) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. Considerados no cálculo das omissões as perdas inerentes ao processo de comercialização de mercadorias perecíveis e a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, visto que o contribuinte opera com mercadorias não tributadas e ou tributadas antecipadamente pelo regime de substituição tributária. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS EM ESTOQUE SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infrações decorrentes do levantamento quantitativo de estoques não elididas pelo sujeito passivo. Rejeitadas as preliminares de nulidades suscitadas na peça de defesa. Enfrentadas as questões de mérito. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5<sup>a</sup> JJF N° 0003-05/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, para exigir o recolhimento do ICMS no valor de R\$338.140,43 acrescidos de multa de 100%, sobre R\$325.159,55 e de 60% sobre R\$12.980,88, previstas no art. 42, III e inc. II, alínea “d” da Lei n° 7.014/96 e dos acréscimos legais.

*Infração 01 – 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saída 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 (2016). Valor exigido: R\$ 208.904,37, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei n° 7.014/96;*

*Infração 02 – 04.05.05 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entrada como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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, no mesmo exercício (2017). Valor exigido: R\$ 90.472,00, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei n° 7.014/96;*

*Infração 03 – 04.05.08 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitos ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2016 e 2017).*

*Valor exigido: R\$ 25.783,18, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96;*

**Infração 04 – 04.0509** – *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2016 e 2017). Valor exigido: R\$ 12.980,88, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.*

Documentos que compõem o Auto de Infração: Termo de Intimação do lançamento fiscal; Ordem de Serviço; Termo de Início de Fiscalização e Apresentação de livros e documentos; Demonstrativos de Cálculo das Omissões de Mercadorias; Relação de Notas Fiscais de Entrada; Resumo das entradas por item; Preço médio das entradas; Relação de Notas Fiscais de Saídas; Resumo das Saídas por item; Preço médio das saídas; Demonstrativo da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007; e, mídia digital (Docs. fls. 5/38).

O contribuinte foi notificado da autuação através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), com ciência tácita em 07/04/2021. Ingressou com defesa administrativa através da petição protocolada em 07/06/2021, subscrita por seus advogados, constituídos mediante instrumento de mandato anexo (doc. 01, fl. 54).

A 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 27/01/2022 (fls. 97 a 103) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto de quatro imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.*

*Todas as infrações estão relacionadas ao roteiro de Auditoria de contagem física dos estoques, nos exercícios fiscais de 2016 e 2017, sendo apuradas omissões de saídas (2016 – infração 01), e omissões de entradas (2017 – infração 02), com a decorrente exigência de imposto por solidariedade e antecipação do ICMS em relação às operações com produtos enquadrados no regime de substituição tributária (infrações 03 e 04, respectivamente).*

*Nas omissões de entradas de mercadorias, a exigência fiscal, conforme descrito no corpo do Auto de Infração, é estabelecida com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício fiscal. A referida presunção tem por suporte legal as disposições normativas contidas no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/97 (Lei do ICMS no Estado da Bahia).*

*Inicialmente, esta Relatoria irá abordar e enfrentar o pedido empresarial de NULIDADE de todo o Auto de Infração por CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA, em razão da FALTA DE ENTREGA DOS DEMONSTRATIVOS em que se fundamentaram as cobranças que integram a peça de lançamento.*

*Examinando os autos, não se identifica a omissão apontada pela defesa. Os Demonstrativos que detalham a quantificação das diferenças na contagem física dos estoques e os valores correspondentes foram entregues ao contribuinte, conforme se encontra documentado no Termo de Ciência do Auto de Infração, inserido à fl. 5 dos autos, encaminhado ao sujeito passivo via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), contendo em arquivos anexos: a cópia do Auto de Infração em formato PDF, e as planilhas eletrônicas do levantamento fiscal em formato Excel (xlsx).*

*Preliminar de nulidade rejeitada, devendo ser considerado ainda, em complemento, que os elementos de motivação do lançamento encontram-se satisfatoriamente expostos no corpo do Auto de Infração e nos anexos que lhe dão o suporte documental.*

*Ao ingressar nas razões de mérito, a defesa afirmou que a Auditoria desconsiderou AS PERDAS DE MERCADORIAS inerentes ao seu processo de comercialização, que ocorrem nos estoques da empresa que vende diversos itens, inclusive PRODUTOS PERECÍVEIS, entre eles doces, balas, bombons e gêneros alimentícios. O contribuinte pede que seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração, em razão do levantamento fiscal ter apurado o imposto considerando as saídas totais sem a dedução das perdas ou que ao menos o PAF seja convertido em diligência para a apuração das perdas.*

*Ao examinar novamente os Demonstrativos que dão suporte ao levantamento fiscal, detecta-se, sem maior dificuldade, que a Auditoria nas planilhas dedicadas a espelhar o cálculo das omissões de mercadorias (doc. fls. 09 a 14), deduziu das cobranças em coluna específica (2<sup>a</sup> coluna), as perdas apuradas na ação fiscal a partir*

*dos elementos da escrita fiscal/contábil entregues pelo contribuinte, atendendo plenamente ao que se encontra previsto no § 1º, do artigo 3º da Portaria 445/98, de acordo com a redação dada pelas Portarias nº 159/2019 e 001/2020, normas cujo inteiro teor se encontram transcritas no Relatório.*

*Portanto, o primeiro argumento defensivo de mérito improcede, vez que as provas juntadas aos autos revelam o abatimento das perdas no que se refere ao levantamento quantitativo de estoque em que foram apuradas omissões de saídas de mercadorias. Rejeita-se também o pedido subsequente de remessa dos autos para a realização de diligência, visando a quantificação das perdas.*

*Ainda no que se refere ao mérito, o contribuinte pede a revisão do levantamento fiscal, visto que a Auditoria teria deixado de aplicar a PROPORCIONALIDADE prevista na Instrução Normativa (I.N.) nº 56/2007, considerando que no rol de mercadorias comercializadas pela empresa, há produtos sem tributação (isentos e não tributados), ou com tributação já encerrada pelo regime da substituição tributária nas etapas subsequentes de saídas.*

*Indo mais uma vez aos elementos de prova inseridos nos autos, verifica-se também, sem qualquer dificuldade, que os percentuais relativos à proporcionalidade previstos na I.N. nº 56/2007, estão expressos nas últimas páginas dos demonstrativos de AUDITORIA DE ESTOQUES – EXERCÍCIO FECHADO, fls. 11 e 14, que expressam o percentual de 93,01%, no exercício de 2016, e de 96,22%, no exercício de 2017. A Memória de Cálculo encontra-se às fls. 35 e 36, e o analítico na mídia de fl. 37, documentos cujas cópias foram entregues à Autuada.*

*Mais um argumento defensivo de mérito, o segundo e último, que não encontra respaldo nos autos e que está em conflito com os elementos de prova juntados pela Auditoria, razão pela qual, também se indefere o pedido defensivo de remessa do PAF para a realização de diligências fiscais.*

*Pelas razões acima expostas, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA “in totum” do Auto de Infração.*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” e art. 171 do RPAF (Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 113 a 120, mediante o qual aduz o seguinte.

De primeiro aponta preliminar de nulidade da autuação, por cerceamento de defesa (art. 18, IV do RAPAF/97), por não conter o Auto de Infração elementos suficientes para determinar com segurança da infração. Aduz que no Auto de Infração em comento não houve quaisquer demonstrativos que atestasse a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária. Em seguida transcreve julgados desta CONSEF-BA (ACÓRDÃO JJF Nº 0026/01-16).

E argumenta que, como não há liquidez e certeza do crédito, não há dúvida de que houve ofensa ao contraditório e ampla defesa, o que confirma a nulidade de todo o procedimento fiscal. Aduz, que o recorrente não teve conhecimento das notas fiscais com operações cujo recolhimento teria sido a menor, pois o auto não fez prova quanto a estas operações, o que prejudicou a defesa da autuada.

No mérito, aponta ter sido precipitada a decisão de Primeira Instância e a inexatidão do levantamento do estoque, o que se faz necessário a busca pela verdade material para caracterizar o fato gerador efetivamente ocorrido. Informa que os produtos comercializados têm prazo de validade curto, e tem seus preços mais baixos do que no mercado. Acrescenta que em razão da validade ser pequena há ainda a perda de mercadorias que se encontram no estoque, por inexistência de comercialização e que tais fatos foram desconsiderados pela fiscalização, que autuou como o comerciante tivesse comercializado toda a mercadoria adquirida no período, o que de fato não ocorreu. E aduz ser necessário a realização de diligência a fim de identificar a efetiva saída de mercadoria do estoque da empresa e se houve perda.

Em seguida transcreve voto do CONSEF (Acórdão JJF nº 0012-04/10) e parecer da Procuradoria do Estado da Bahia (Parecer nº 10562/2009).

Alega que não há previsão legal que assegure ao contribuinte a regularização de seu estoque em razão de perdas realizadas na atividade comercial, e que é certo que a não emissão de nota fiscal simbólica configura descumprimento de obrigação acessória sem, entretanto, configurar a tributação de uma operação que não existiu no mundo dos fatos.

Afirma ser certa a necessidade da reforma da Decisão recorrida, de modo a reconhecer a total

improcedência do lançamento fiscal que utilizou a totalidade da compra realizada pelo contribuinte para fins de caracterização da saída tributável.

Esclarece ser necessária a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, que determina a proporcionalidade para cada período para, depois, ser aplicada a alíquota do ICMS para os produtos vendidos pela empresa e que não foram tributados regularmente.

Pede, por fim, que seja reformada a Decisão recorrida sendo declarada a nulidade do lançamento fiscal em razão do cerceamento de defesa do contribuinte, por falta de demonstrativos de cálculo e sucessivamente requer a improcedência do Auto de Infração por não aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, da Superintendência da Administração Tributária da Bahia.

## VOTO

O presente Auto de Infração exige ICMS em razão de 04 infrações acima transcritas no relatório, parte integrante do presente Acórdão.

Nota que o Sujeito Passivo suscita **preliminar de nulidade do Auto de Infração** por cerceamento ao seu direito de defesa, em razão da ausência de entrega dos demonstrativos em que se fundamentaram as cobranças que integram o Auto de Infração.

É certo que as infrações foram apontadas pelo Auditor Fiscal por contagem física de estoques, nos exercícios fiscais de 2016 e 2017, com apurações de omissões de saídas (2016 – infração 01), e omissões de entradas (2017 – infração 02), com a decorrente exigência de imposto por solidariedade e antecipação do ICMS em relação às operações com produtos enquadrados no regime de substituição tributária (infrações 03 e 04, respectivamente).

E, conforme descrito no Auto de Infração em questão, nas omissões de entradas de mercadorias, a exigência fiscal foi fixada por presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/97, que pressupõe que o Sujeito Passivo, ao deixar de contabilizar entradas, realizou a quitação dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício fiscal.

Compulsando os autos constato, que não há a omissão, isto porque, os Demonstrativos que especificam a quantificação das diferenças na contagem física dos estoques e os valores correspondentes foram entregues ao contribuinte/Recorrente, como se verifica no Termo de Ciência do Auto de Infração (fl. 5), encaminhado ao sujeito passivo via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), contendo em arquivos anexos: a cópia do Auto de Infração em formato PDF, e as planilhas eletrônicas do levantamento fiscal em formato Excel (xls/x).

Assim, não há omissão dos elementos de motivação do lançamento, pois esses encontram-se presentes de forma cristalina no Auto de Infração e nos seus anexos.

Pelo exposto, há certeza e liquidez do crédito reclamado, não há no presente PAF ofensa ao contraditório e a ampla defesa. Assim, **rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa.**

Passo a questão de mérito.

No mérito, o Recorrente aponta ter sido precipitada a decisão de Primeira Instância e a inexatidão do levantamento do estoque, o que se faz necessário a busca pela verdade material a caracterizar o fato gerador efetivamente ocorrido.

Aduz o Recorrente que o Auditor Fiscal não considerou as perdas das mercadorias que ocorrem no processo de comercialização da empresa/sujeito passivo, que vede produtos perecíveis, como balas, doces e outros gêneros alimentícios, uma vez que o levantamento fiscal considerou as saídas totais para apurar o imposto, sem deduzir as perdas, o que deve ensejar a reforma do julgado para ser reconhecida a improcedência do Auto de Infração.

Todavia, cabe observar que foram sim aplicadas as perdas das mercadorias e a decisão de piso deixa tal fato bastante claro quando indica no seu Acórdão os documentos indicados nos Demonstrativos, que embasam o levantamento fiscal, quais sejam: as planilhas que aponta o cálculo das omissões de mercadorias (doc. fls. 09 a 14), com a dedução das cobranças em coluna específica (2ª coluna), as perdas apuradas na ação fiscal, com base nos elementos da escrita fiscal/contábil fornecida pelo contribuinte.

Assim constato que foi aplicado corretamente o § 1º, do artigo 3º da Portaria 445/98, com a redação dada pelas Portarias nº 159/2019 e 001/2020.

Portanto, **não houve inexatidão do levantamento de estoque**, não se fazendo necessário a busca pela verdade material, como pleiteia o Recorrente, sendo, portanto, desarrazoada a tese de inexatidão do lançamento, pois o Recorrente não fez prova para demonstrar os registros equivocados que pudessem acarretar a retificação do levantamento inicialmente realizado pelo fisco.

Por fim, passo a analisar a segunda questão de mérito do recurso que alude que não foi aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007 que determina a proporcionalidade para cada período para, depois, ser aplicada a alíquota do ICMS para os produtos vendidos pela empresa e que não foram tributados regularmente.

E mais uma vez ao verificar os autos constato que os percentuais relativos à proporcionalidade previstos na Instrução Normativa nº 56/2007, foram aplicados como transcreveu a decisão de piso:

*“... estão expressos nas últimas páginas dos demonstrativos de AUDITORIA DE ESTOQUES – EXERCÍCIO FECHADO, fls. 11 e 14, que expressam o percentual de 93,01%, no exercício de 2016, e de 96,22%, no exercício de 2017. A Memória de Cálculo encontra-se às fls. 35 e 36, e o analítico na mídia de fl. 37, documentos cujas cópias foram entregues à Autuada.”*

Pelo exposto, o argumento de não aplicação da proporcionalidade da Instrução Normativa nº 56/2007 não corresponde a prova dos autos apresentadas pela Auditoria, que aplicou a proporcionalidade prevista na referida norma legal.

Dessa forma, resta claro que as razões recursais são incapazes de alterar o julgado, não merecendo acolhida, por não haver o que reparar na decisão de piso.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232948.0002/21-3, lavrado contra **MD ROCHA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$338.140,43**, acrescido de multa de 100%, sobre R\$325.159,55 e 60% sobre R\$12.980,88, previstas nos incisos III e II, “d”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS