

A. I. Nº - 232948.0002/21-3
AUTUADO - MD ROCHA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES - JALON SANTOS OLIVEIRA e AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO
ORIGEM - DAT METRO / INFAC ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14.02.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N°0003-05/22-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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 31/03/2021, para exigir ICMS no valor principal de R\$ 338.140,43, contendo as seguintes imputações fiscais:

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 nº 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 nº 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 – *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 IN 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**).

Ao discorrer acerca dos fatos que conduziram à exigência fiscal em lide, informou que exerce atividade de comércio varejista de doces, balas, bombons; comércio varejista de bebidas; comércio varejista de artigos de armário; comércio varejista produtos alimentícios; conforme se infere do contrato social juntado à presente defesa.

Suscitou de início a nulidade do Auto de Infração em razão da existência de diversas irregularidades nos levantamentos fiscais do autuante, que teriam ocasionado o cerceamento do direito de defesa do contribuinte e, consequentemente, a nulidade da ação fiscal como um todo, de acordo com a previsão do art. 18, inciso IV do RPAF/99.

Ao se debruçar acerca da invalidade do ato de lançamento discorreu que a atividade administrativa do lançamento tem como objetivo constatar a ocorrência do fato gerador, identificar sua base de cálculo, aplicar a alíquota cabível, com isso calculando o montante do tributo devido. No entanto, no caso dos autos, não houve quaisquer demonstrativos integrantes do auto de infração a atestar a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária.

Sobre essa questão declarou ainda que o órgão de julgamento (CONSEF) já teve oportunidade de rechaçar auto de infração eivado de nulidade nesse particular, conforme se extrai do julgado contido no Acórdão JJF nº 0026/01/16, cuja ementa foi transcrita na peça impugnatória.

Sustenta que inexistindo certeza ou liquidez do crédito reclamado pelo fisco, ofende-se o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, o que enseja a nulidade de todo o procedimento fiscal, conforme resta sedimentada na jurisprudência deste Conselho, sendo transcritas outras ementas pela defesa: Acórdãos nº 0954/99 (2ª CJF) e nº 2173-12/01.

Colacionadas na peça defensiva outras decisões mais recentes relacionadas ao tema das nulidades por vícios formais do Auto de Infração (**doc. 02 – fls. 66/77**).

Assim, segundo a defesa, a limitação ao direito da autuada a ter acesso aos *motivos* - ou seja, às notas fiscais das operações cujo recolhimento se teria dado a menor – e que deram azo à exigência fiscal, não só repercutiu em ofensa ao contraditório em seu sentido estrito – o devido processo legal do ponto de vista *formal* -, mas também no desatendimento ao devido processo

em sentido *material*, justamente porque resultará ausente a *fundamentação objetiva* da decisão administrativa, a ser proferida nestes autos.

Ainda sobre essas questões o contribuinte fez transcrições de trechos de doutrina extraídos dos livros/artigos “Motivo e Motivação do Ato Administrativo, RT, 1979, pág. 128, de Araújo Cintra e Ilícito Tributário, RDT 61/32 de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Considerando que a ação fiscal ora atacada carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança a infração apontada uma vez que o levantamento está eivado de vícios insanáveis que inquinam de nulidade a peça acusatória, a defesa reiterou ao final deste tópico, o pedido de **decretação da NULIDADE de todo o Auto de Infração**.

Passou na sequência a tratar em outro tópico de DIREITO acerca da inexatidão do levantamento de estoques e a necessária busca pela verdade material a caracterizar o fato gerador do ICMS efetivamente ocorrido.

Conforme já pontuado linhas acima, declarou a defesa que a atividade desenvolvida pelo contribuinte impugnante é comércio varejista de doces, balas, dentre outros produtos perecíveis, sendo consenso no mundo empresarial que as empresas atacadistas e varejistas adquirem junto a seus fornecedores produtos **cujo prazo de validade expira em poucos dias**.

Desse modo, é bastante comum que haja **perda de mercadorias** que se encontram no estoque da empresa em razão da inexistência de comercialização dos produtos na sequência. Enfatizou que tais fatos foram desconsiderados pela autoridade fiscal que promoveu a constituição do crédito tributário, como se o contribuinte tivesse efetivamente comercializado toda a mercadoria adquirida no período, o que é totalmente dissonante da realidade dos fatos.

Entende que esse órgão de julgamento deve promover a necessária diligência a fim de identificar a efetiva saída de mercadoria do estoque da empresa ou se houve a perda.

Sobre esta questão afirmou que este CONSEF já teve oportunidade de analisar caso semelhante, tendo assim enfrentado a questão:

“No que se refere às diferenças ocorridas no momento das descargas, observo que é razoável que isso ocorra, ou seja, a quantidade constante da nota fiscal de compra dificilmente é descarregada na sua totalidade. Entretanto, no momento da apuração do estoque final (que é inicial do exercício seguinte) caso constatada a diferença entre estoque físico e contábil (escriturado) a empresa pode fazer os ajustes dos estoques e promover a sua escrituração mediante emissão de documento fiscal”. Acórdão JJF nº 0012-04/10

Sobre a mesma matéria aduziu a defesa que a Procuradoria do Estado da Bahia (na verdade a DITRI), já teve oportunidade de emitir parecer acerca da questão em lide, conforme transscrito abaixo:

PARECER Nº 10562/2009

(...)

Nesse passo, considerando a norma regulamentar determina que o ICMS será lançado, entre outras hipóteses, quando da saída da mercadoria para outra unidade da Federação independentemente da ocorrência de furto, roubo, perecimento, sinistro ou desaparecimento da mercadoria, podemos concluir que o ICMS é devido na operação realizada pelo consulfente e este deverá ser recolhido.

1 - Para regularizar o estoque a Consulfente deverá emitir uma nota fiscal de entrada simbólica das mercadorias e simultaneamente uma Nota Fiscal de saída, registrando a ocorrência e reajustando o estoque, com destaque do imposto, juntamente com o Documento de Arrecadação – DAE relativo ao imposto pago na ocasião da efetiva saída da mercadoria.

2 – Quanto ao CFOP será utilizado na Nota Fiscal de Entrada Simbólica o 1907 que corresponde a “Outras Entradas”; Na Nota Fiscal de Saída será utilizado o CFOP 5927

referente ao lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração.

É o parecer.

Parecerista: SÔNIA MARIA AFONSO LIMA SILVA

Nessa perspectiva, ressalta que é comum a existência de perdas de produtos nas mais diversas atividades empresariais. Infere-se, com isso, a existência de previsão legal para assegurar ao contribuinte a regularização de seu estoque em razão de perdas ocorridas na atividade empresarial, sendo certo que a não emissão da nota fiscal simbólica trata-se exclusivamente de descumprimento de obrigação acessória sem, no entanto, ensejar a tributação de uma operação que inexistiu no mundo dos fatos.

Assim, para a defesa, torna-se imperioso o reconhecimento da total improcedência do lançamento fiscal que utilizou a totalidade das compras realizadas pelo contribuinte para fins de caracterização das saídas tributáveis.

Em tópico subsequente o contribuinte discorreu sobre a necessária aplicação da proporcionalidade determinada pela Instrução Normativa nº 56/2007.

Destacou a defesa de início que a Instrução Normativa nº 56/2007, da Superintendência de Administração Tributária da Bahia (SAT), determina que seja “feita a proporcionalidade para cada período para, ao depois, ser aplicada a alíquota do ICMS para os produtos vendidos pela empresa e que não foram tributados regularmente”.

Por sua vez Conselho de Fazenda da Bahia pacificou o entendimento acerca da aplicação da proporcionalidade estampada na referida Instrução Normativa ao caso dos autos, conforme se extrai do julgado anexado na impugnação (**doc. 03 – fls. 66/77, Acórdão 2ª CJF nº 0074-12/18**).

Neste ponto a defesa também clama pela necessidade de baixar o feito em diligência para que um fiscal estranho ao feito aplique a proporcionalidade prevista na IN 56/2007, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado da Bahia.

Ao concluir a peça defensiva o contribuinte reitera os pedidos de declaração de nulidade do auto de infração em razão do cerceamento do direito de defesa do contribuinte em razão da inexistência de quaisquer demonstrativos de cálculo, bem como a inquestionável improcedência, tendo em vista a previsão normativa estampada na Instrução Normativa 56/2007, da SAT, que determina seja feita a proporcionalidade para cada período para, ao depois, ser aplicada a alíquota do ICMS para os produtos vendidos pela empresa e que não foram tributados regularmente.

Prestada a INFORMAÇÃO FISCAL, através da peça processual juntada às fls. 89/91 dos autos.

Acerca da PRELIMINAR DE NULIDADE, os autuantes informaram que o Auto de Infração está lastreado no Termo de Início de Fiscalização, fl. 7, Intimação para apresentação de documentos fiscais, os demonstrativos que se encontram às fls. 9 a 36 e mídia de fl. 37 (completos), entregues ao Autuado conforme Intimação de fl. 5. Logo as alegações defensivas são totalmente desprovidas de amparo legal.

Ao ingressar nas razões de MÉRITO declararam que iriam analisar aos argumentos e motivos apresentados pela Autuada na mesma ordem da sua peça defensiva.

Perdas de mercadorias - A alegação defensiva de não terem sido consideradas perdas no levantamento quantitativo passa a impressão que a Autuada desconhece a Legislação Tributária pertinente, em especial a Portaria 445/98. Isto porque foi considerada no levantamento quantitativo a perda prevista no § 1º, do artigo 3º, da Portaria 445/98, cujo inteiro teor foi transscrito na peça informativa, conforme reprodução abaixo:

“Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

...

§ 1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

- I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;*
- II - 1,92%, no comércio varejista de perfumaria;*
- III - 1,80%, no comércio varejista de artigos esportivos;*
- IV - 1,18%, no comércio varejista de moda;*
- V - 1,09%, no comércio varejista de drogarias;*
- VI - 1,02%, no comércio varejista de material de construção;*
- VII - 0,99%, no comércio de atacarejo;*
- VIII - 0,91%, no comércio varejista de livrarias e papelarias;*
- IX - 0,70%, no comércio varejista de calçados;*
- X - 0,62%, no comércio varejista de lojas de departamento;*
- XI - 0,46%, no comércio varejista de eletrodomésticos e móveis;*
- XII - 1,38%, outras atividades de comércio varejista, exceto comércio varejista de combustíveis.*

§ 2º Para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § 1º deste artigo, deverá ser adotado o arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977. § 3º Para os efeitos de que trata o § 1º, também deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte, no período fiscalizado, em decorrência de perda, furto ou extravio.”

Fazendo um adendo ao § 3º enfatizaram que a matéria é tratada pelo Decreto nº 13.780/12, especificamente no Artigo 312, inciso IV. Para efeito de escrituração as operações são realizadas sob o CFOP 5927:

CFOP 5927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração.

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

...

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.”

Ou seja, independente da Autuada ter registrado suas perdas na escrituração fiscal o Autuante considerou a perda prevista na Portaria 445/98, conforme se comprova na coluna “Perda”, no demonstrativo AUDITORIA DE ESTOQUES – EXERCÍCIO FECHADO.

Aplicação da Proporcionalidade - No entendimento dos autuantes essa alegação da Autuada visa tão somente a procrastinação da decisão da lide. O percentual da proporcionalidade aplicada está expresso na última página do demonstrativo AUDITORIA DE ESTOQUES – EXERCÍCIO FECHADO, fls. 11 e 14. Esse percentual foi 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, entregue à Autuada.

Ao finalizarem a peça informativa os autuantes declararam que as razões apresentadas pela autuada são totalmente descabidas e não têm o condão de elidir as acusações fiscais, reiterando que a defesa visou tão somente procrastinar a solução do feito.

Diante do exposto os Autuantes pedem que seja declarada a PROCEDÊNCIA total do Auto de Infração.

Em despacho exarado à fl. 94 deste PAF, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento. Apresento na sequencia o meu voto.

É o relatório.

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 (2ª 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232948.0002/21-3**, lavrado contra **MD ROCHA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 338.140,43**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 325.159,55, e de 60% sobre R\$ 12.980,88, previstas no art. 42, inciso III, e inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96,42, e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR