

A. I. N° - 207098.0002/19-4  
AUTUADO - JBS S/A.  
AUTUANTE - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 07/11/2022

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0234-04/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Comprovado, pelo sujeito passivo, emissão de notas fiscais complementares que resultaram em redução das exigências de ambas as imputações. Infrações 01 e 02 parcialmente subsistentes. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE TERCEIRO DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. 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. Constatando-se, em um mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias através de levantamento quantitativo de estoque, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base 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. Deve-se, também, exigir o pagamento do imposto atribuindo a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido. Revisão fiscal efetuada pelo autuante, resultou em redução dos valores exigidos. Não acolhidas as arguições de nulidade. Infrações 03, 04 e 05 parcialmente subsistentes. 4. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Excluída da autuação as exigências pertinentes as aquisições de cartucho/toner por se configurar operações de remessas pelo fornecedor em face da existência de contrato de prestação de serviços. Infração 06 parcialmente subsistente. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Argumentos defensivos insuficientes para elidir as acusações. Fatos

comprovados. Não acolhida a arguição de nulidade. Infrações 07 e 08 subsistentes. Mantida as multas aplicadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração expedido em 20/03/2019 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 9.142.493,55 em decorrência das seguintes acusações:

**Infração 01 – 03.02.02:** *“Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Realização de operações comerciais sem tributação, ou seja, com mercadorias tributadas, tais como filé de bacalhau, charque, jerked beef, pescados e hambúrguer, tudo conforme Demonstrativos constantes dos Anexos I e II, referentes aos exercícios de 2016 e 2017”.* Valor lançado R\$ 38.106,84, com multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 03.02.05:** *“Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte realizou operações comerciais com mercadorias tributadas dando o tratamento de mercadorias não tributadas, ou seja, com base de cálculo igual a zero, tais como filé de bacalhau, charque, jerked beef, e salsicha, tudo conforme Demonstrativos constantes dos Anexos III, referente ao exercício de 2016”.* Valor lançado R\$ 9.412,18, com multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 – 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 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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Conforme Demonstrativos constantes dos Anexos IV e V, referentes aos exercícios de 2016 e 2017, cujas cópias foram entregues ao representante legal do estabelecimento em mídia tipo CD-R, mediante recibo, valendo ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque com realizado de acordo com a metodologia consignada nos artigos 13 e 14 da Portaria nº 445/98 e de acordo com a Instrução Normativa nº 56/2007”.* Valor lançado R\$ 1.758.484,82, com multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 – 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 sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme Demonstrativos constantes dos Anexos VI e VII, referentes aos exercícios de 2016 e 2017, cujas cópias foram entregues ao representante legal do estabelecimento em mídia tipo CD-R, mediante recibo, valendo ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque com realizado de acordo com a metodologia consignada nos artigos 13 e 14 da Portaria nº 445/98 e de acordo com a Instrução Normativa nº 56/2007”.* Valor lançado R\$ 6.662.750,30, com multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 05 – 04.05.09:** *“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 da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado”.* Conforme Demonstrativos constantes dos Anexos VIII e IX, referentes aos exercícios de

2016 e 2017, cujas cópias foram entregues ao representante legal do estabelecimento em mídia tipo CD-R, mediante recibo, valendo ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque com realizado de acordo com a metodologia consignada nos artigos 13 e 14 da Portaria nº 445/98 e de acordo com a Instrução Normativa nº 56/2007". Valor lançado R\$ 589.789,38, com multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

**Infração 06 – 06.05.01:** "Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Refere-se a falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota resultante de Notas Fiscais eletrônicas com mercadorias destinadas a uso e/ou consumo e bens para o ativo imobilizado, notadamente equipamentos de informática e cartuchos de toner para impressora, destinados ao estabelecimento auditado e não escrituradas em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, conforme demonstrativos constantes dos Anexos X e XI, referentes aos exercícios de 2016 e 2017". Valor lançado R\$ 15.244,36, com multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96.

**Infração 07 – 16.01.01:** "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme demonstrativos constantes dos Anexos XII e XIII, referentes aos exercícios de 2016 e 2017". Multa lançada no valor de R\$ 68.387,82, prevista pelo Art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 08 – 16.01.06:** "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme demonstrativo constante do Anexo XIV, referente ao mês de dezembro de 2017, em face de adaptação do código da infração diante da alteração da redação do inciso IX do artigo 42 da Lei nº 7.014/96". Multa lançada no valor de R\$ 317,86, prevista pelo Art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seu representante legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 473 a 498, onde após tecer considerações iniciais relacionadas as imputações, disse que considera importante fazer constar desde o início que o presente lançamento está eivado de nulidades, uma vez que (i) é pautado exclusivamente em presunções, o que é vedado pela legislação (infração 03); (ii) é oriundo de um levantamento fiscal precário, especialmente por não indicar, nas infrações 03, 04 e 05, a origem da mercadoria cuja entrada foi supostamente omitida, na medida em que a depender da origem da mercadoria, o tratamento tributário é específico (ICMS ST, antecipação parcial, antecipação total, etc), o que acaba por cercear o seu direito de defesa, e (iii) imputa o pagamento de ICMS ST e ICMS antecipado sobre as mesmas mercadorias (infrações 04 e 05), o que, todavia, não pode prevalecer, sob pena de se tributar duas vezes o mesmo fato gerador, acrescentando, ainda, que irá demonstrar a improcedência *in totum* do Auto de Infração.

Em seguida passou a arguir, de forma pontual, a nulidade da infração 03, que trata de omissão de entrada de mercadoria apurada mediante levantamento de estoque, em razão de ausência de motivação, em face da autuação ter sido fundada em mera presunção.

Após descrever a infração 03, sustentou que o autuante presumiu que "teriam sido realizadas operações de saídas de mercadorias sem a devida emissão de documento fiscal correspondente, uma vez que teria efetuado o pagamento de entradas não registradas em seus documentos fiscais com recursos provenientes de tais saídas omitidas, ocorridas anteriormente".

Visando consubstanciar seus argumentos afirmou que o autuante não demonstrou as operações irregulares que supostamente teriam sido realizadas, tampouco as mercadorias envolvidas nestas circulações, além de asseverar que nenhum dos demonstrativos constantes nos Anexos do Auto de Infração identificam as saídas irregulares mencionadas pelo autuante, de modo que este, para realizar o lançamento, se valeu de procedimento de levantamento arrimado em presunção relativa.

Após tecer outros argumentos e considerações a respeito da questão aqui posta, afirmou que a

presunção de omissão de saída perpetrada no presente Auto de Infração incorre em vício de motivação, uma vez que o lançamento, enquanto ato administrativo tributário, só pode ser efetuado quando decorrente de previsão legal.

Com esses argumentos, considerou que restou demonstrada a ausência de motivo, restando, consequentemente, viciado o ato, motivo pelo qual há que ser reconhecida sua nulidade.

Em seguida, adentrou às infrações 04 e 05, arguindo a nulidade de ambas por cerceamento ao seu direito de defesa. Para tanto, afirmou que da simples leitura do Auto de Infração se verifica que houve flagrante violação ao princípio constitucional do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, na medida em que foi consubstanciado sem qualquer espécie de relatório do procedimento fiscal ou nota explicativa.

Pontuou, também, que da análise do Auto de Infração se percebe facilmente que este não guarda qualquer tipo de precisão ou clareza, de modo que não há como aferir ao certo quais foram as condutas infracionais praticadas, isto porque, tais infrações visam a cobrança de ICMS ST e ICMS antecipado em decorrência de entradas supostamente omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, entretanto, não há a informação da origem da mercadoria cuja entrada foi considerada como omitida, se oriunda de aquisição interna ou interestadual, indagando, ainda, quais são as provas que demonstram que as infrações ocorreram.

Após apresentar outras considerações para consubstanciar seus argumentos, inclusive se reportando ao Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, pontuou que considera incontroverso o fato de que não foi indicada a origem das mercadorias autuadas, o que se torna manifesto o cerceamento ao seu direito de defesa, razão pela qual pugnou pela nulidade das infrações impugnadas.

No tópico seguinte voltou a arguir a nulidade das infrações 04 e 05, em razão de cobrança do imposto em duplicidade. Neste sentido considera que as infrações se revelam conflitantes, uma vez que ora se imputa o recolhimento do ICMS ST, ora se imputa o recolhimento do ICMS antecipado, em relação às mesmas mercadorias, sendo que as duas cobranças não podem ocorrer concomitantemente, sob pena de se tributar o mesmo fato gerador duas vezes, não podendo ser mantida as infrações, vez que se exige o imposto na sistemática da substituição tributária “para frente” e ao exigir o ICMS antecipadamente, quando da entrada da mercadoria no território do Estado da Bahia.

Concluiu, assim, pleiteando a nulidade de ambas as infrações, ou, caso não seja este o entendimento, requer que se cancele a cobrança do ICMS exigido antecipadamente (infração 05).

Ao ingressar no mérito da autuação, passou a impugnar conjuntamente as infrações 01 e 02, sendo que a primeira é decorrente de ter aplicado alíquota zero nas operações constantes dos Anexos I e II, quando no entender do autuante seria 17%, enquanto que a infração 02 acusa ter atribuído erroneamente a base de cálculo igual a zero nas operações de saídas listadas no Anexo III.

Neste sentido arguiu que o autuante olvidou de verificar que boa parte dessas operações de saídas realizadas referem-se ao produto “pescados” que de acordo com o art. 265, II “e” do RICMS/BA eram isentas, até a edição do Decreto nº 16.738/16, que revogou tal benefício fiscal, cujos efeitos foram produzidos a partir de 01/06/2016, portanto, as operações realizadas até 31/05/2016 da mercadoria pescados, eram isentas.

Por outro lado, asseverou a impertinência das infrações 01 e 02 em razão de ter realizado o complemento do ICMS em relação a diversas notas fiscais autuadas constantes dos Anexos I, II e III, o que considera comprovado através das notas de complemento atinentes a infração 01 (Doc. 02) e as atinentes a infração 02 (Doc. 03).

Desta forma considera que devem ser canceladas as cobranças das infrações 01 e 02, cujo recolhimento complementar restou comprovado, enquanto que o crédito tributário se encontra extinto por pagamento, nos moldes do art. 156, I do CTN.

Em seguida, ainda em relação a infração 01, salientou que a NF 5844665 de 06/01/2017, foi emitida, por equívoco, com o código da ST – CST 040, relativo a operação isenta, entretanto, disse que na mesma data emitiu carta de correção eletrônica, doc. 04, corrigindo o CST 040 para CST 020, aplicável em operações com redução de base de cálculo, razão pela qual pugnou pelo cancelamento da cobrança do ICMS sobre esta nota fiscal em razão do regular recolhimento do tributo.

Passo seguinte, se reportou conjuntamente às infrações 03, 04 e 05, ao argumento de inexistência das infrações citadas, em razão de que a diferença apurada ser decorrente da aplicação de unidade de medida equivocada na nota fiscal de saída, tratando-se de mero erro formal, estando, portanto, as saídas indicadas pelo levantamento fiscal em valores muito superiores aos que efetivamente ocorreram.

A este respeito consignou que em diversas operações de saídas, por equívoco, aplicou a unidade medida “caixa” quando, em verdade, o correto seria “kg”, o que causou uma deturpação na quantidade de mercadorias que saíram do estabelecimento. A título exemplificativo apontou a NF 462258, fl. 488, na qual consta a saída de 423,698 **caixas** da mercadoria “*contra filé bov congelado (5kg up) grill*” quando o correto seria **quilo**.

Com isso sustentou que não há, no caso concreto, omissão de entrada, visto que o cálculo realizado pelo autuante partiu de premissa equivocada (quantidade de saída muito superior à que efetivamente ocorreu), uma vez que diversos documentos fiscais emitidos consta a unidade caixa equivocadamente. Diante disto afiançou que as quantidades de saídas encontradas pelo autuante não estão corretas, o que fragiliza o levantamento quantitativo realizado, razão pela qual as infrações 03, 04 e 05 não podem prevalecer.

No tópico seguinte passou a se referir as operações de remessa por conta e ordem, cujas saídas das mercadorias foram consideradas em duplicidade pelo autuante. A este respeito disse que o autuante, no Anexo IV, letra “i”, demonstrativo que lista todas as saídas do ano de 2016, considerou duas vezes as saídas da mercadoria “*alcatra bov cong (6,8kg Up)*” e “*filé mignon bov cong (4/5LB S/Tranca)*”.

Disse que realizou operação de venda por conta e ordem de terceiro, tendo emitido a nota fiscal de venda nº 549533 para o adquirente original, destacando o ICMS devido na operação (12%), e a nota fiscal de remessa por conta e ordem nº 549534 para o destinatário, na qual não foi destacado o imposto (doc. 07). Acrescentou que, apesar disto, o autuante, ao realizar o levantamento de estoque, considerou duas vezes as saídas das referidas mercadorias, pois levou em conta as duas notas fiscais citadas, fazendo constar à fl. 491cópia do respectivo levantamento de saída elaborado pelo autuante.

Com isso, e de acordo com o exemplo afixado à fl. 491, sustentou que o autuante considerou em seu levantamento de estoque 12.158,737kg a mais, em virtude de equivocadamente entender que as nfs. 549533 e 549534 tratam de operações distintas de saídas, quando, em verdade, se trata de operação triangular de remessa por conta e ordem.

Com este argumento afirmou que resta evidente a insubsistência do levantamento realizado pelo autuante, o qual, ao seu entender, não pode prevalecer.

No que diz respeito a infração 06 onde foi imputado falta de recolhimento de ICMS a título de diferença de alíquota, diz que tal acusação não pode prevalecer tendo em vista que as mercadorias listadas nos Anexos X e XI não são destinadas ao ativo fixo e/ou uso e consumo do próprio estabelecimento.

Disse que a maior parte dessas mercadorias consiste em Cartucho Toner HP os quais são enviados pela empresa HP Brasil Ind. Com. Equip. Eletrônicos Ltda., em razão de contrato de prestação de serviço firmado entre ambos, conforme doc. 08, o qual, na descrição dos serviços, cujo teor transcreveu, cita que o referido contrato tem como objeto o serviço de gerenciamento de impressão e contempla, dentre outras atividades, a reposição de materiais consumidos pelos

equipamentos instalados nas dependências do estabelecimento autuado, como exemplo, cartucho para impressora.

Assim, sustentou que como se trata de prestação de serviço e não venda de mercadoria, não há que se falar em incidência de ICMS, mas tão somente de ISS. Requeru o cancelamento da cobrança do imposto em relação a tais produtos.

No tocante às infrações 07 e 08, que tratam de penalidade aplicada em razão de entradas de mercadorias sem o registro na escrita fiscal, sustentou que não houve exigência de ICMS em relação a estes itens da autuação, enquanto que o descumprimento dos deveres instrumentais não ensejou qualquer lesão ao Estado da Bahia, pois deste fato não adveio qualquer tipo de benefício próprio, o que justifica a relevação da multa ou sua redução.

Por último, invocando os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, pugnou para que a multa aplicada seja reduzida a patamares razoáveis e proporcionais, em respeito os Princípios Constitucionais invocados, citando, inclusive, o art. 150, IV da CF/88 que veda o caráter confiscatório da multa.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

- (i) Em sede de preliminar, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, seja em razão da inexistência da motivação (autuação pautada em presunção), seja em razão do flagrante cerceamento de defesa, seja em razão do *bis in idem* das infrações 04 e 05;
- (ii) Não sendo acolhidas as nulidades suscitadas, requer seja dado provimento à presente Impugnação para, no mérito, julgar Improcedente o Auto de Infração;
- (iii) Subsidiariamente, caso não atendidos os pedidos anteriores, seja relevada/reduzida a multa aplicada, em respeito dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Após listar os documentos que disse estar acostando aos autos, concluiu pugnando que todas as intimações e notificações relativas ao presente feito seja direcionada ao seu representante legal, devidamente identificado na peça defensiva.

O autuante apresentou Informação Fiscal consoante fls. 577 a 592, onde apresentou uma sinopse da autuação e em seguida, passou a contestar os argumentos apresentados pelo autuado em sua peça defensiva.

Assim é que, no tocante a nulidade arguida pelo autuado relativamente a infração 03, em razão de “ausência de motivação – autuação fundada em mera presunção”, ressaltou, inicialmente, que os trabalhos de Auditoria Fiscal que resultaram na lavratura do Auto de Infração em tela, foram respaldados nos arquivos eletrônicos informados pelo autuado, contendo os lançamentos da sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, bem como nos Documentos Fiscais eletrônicos – NF-e, emitidos e recebidos pelo autuado no período auditado, tudo em estrita observância das normas tributárias vigentes, notadamente quanto ao Art. 249 do RICMS/BA, que diz textualmente que o contribuinte obrigado ao envio da EFD deve observar o Ajuste SINIEF 02/09 e as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital previsto no Ato COTEPE/ICMS nº 09/08 e no Guia Prático da EFD-ICMS/IPI.

Ressaltou, também, que a aplicação do roteiro de Auditoria de Estoque foi respaldado na Portaria 445/98 do Secretário da Fazenda e na Instrução Normativa de nº 56/2007, do Superintendente da SAT/SEFAZ/BA.

Sobre o questionamento da nulidade da Infração 03, observou que o autuado se insurge quanto à questão da presunção, além de alegar que não foi demonstrado nos anexos do Auto de Infração as saídas irregulares mencionadas. A este respeito pontuou que a autuação se fundamentou no Inciso IV, do § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito, cuja menção do mesmo encontra-se de forma destacada no corpo do Auto de Infração no campo Enquadramento Legal, no quadro da descrição da referida Infração:

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem

*pagamento do imposto sempre que se verificar:*

...

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

Destacou, também, que para a realização do levantamento quantitativo de estoque, seguiu rigorosamente as orientações contidas na Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, cuja norma também foi indicada no campo da descrição da referida Infração no corpo do Auto de Infração em tela. Com isso, afirmou que o autuado tomou conhecimento prévio do embasamento legal do presente Auto de Infração, sendo assim, descabidas suas alegações preliminares de nulidade, neste item da autuação.

Quanto às infrações 04 e 05, onde o autuado suscitou a nulidade de ambas, sob a alegação de que o procedimento fiscalizatório deixou de informar a origem da mercadoria cuja entrada foi supostamente omitida; em que circunstâncias se deram as infrações e quais são as provas que demonstram que as supostas infrações ocorreram; e que em momento algum o autuante indicou ou fez prova que as mercadorias cujas as entradas consideradas como omitidas seriam decorrentes de aquisições interestaduais, além de não esclarecer as circunstâncias em que a fiscalização ocorreu, a natureza das operações autuadas ou até qual teria sido sua conduta infracional, pontuou que tais infrações decorreram da realização do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, e, como resultado do levantamento de estoque realizado, apurou tanto omissões de entradas como omissões de saídas, sendo considerado para efeito de lançamento, as omissões de entradas de mercadorias por serem em valor monetário maior do que as omissões de saídas verificadas no citado levantamento (Infração nº 03), conforme demonstrativo constante dos Anexos IV e V, colacionados às fls. 150 a 224, deste PAF, tudo em estrita observância das disposições e orientações da Portaria 445/98 e IN 56/07.

Neste contexto pontuou que considerando que dentre os itens de mercadorias que apresentaram omissão de entradas, alguns deles estão enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, por força da obrigatoriedade contida no Inciso III, do § 2º do Art. 289, do Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780/12, imputou-se, também o lançamento do crédito tributário relativamente à falta de recolhimento do ICMS normal por solidariedade (infração nº 05) e a falta de antecipação e recolhimento do ICMS por substituição tributária (infração nº 04), sendo, desta forma, aplicada a orientação contida nos artigos 12 a 14 da Portaria nº 445/98.

Discordou das alegações defensivas de que houve cerceamento de defesa, uma vez que todas as infrações apuradas nestes itens questionados estão detalhadas nos demonstrativos e levantamentos constantes dos Anexos VI e VII, referentes à infração nº 04, colacionados às fls. 27 a 284 e dos Anexos VIII e IX, referentes à infração nº 05, colacionados às fls. 286 a 294.

Ao adentrar aos argumentos relacionados ao mérito das infrações 01 e 02, após destacar os argumentos defensivos, disse que a infração 01 é decorrente de recolhimento a menor de ICMS em razão de ter comercializado mercadorias tributadas com aplicação da alíquota zero, utilizando o Código da Situação Tributária - CST 040, relativo a operação isenta e CST 020, relativo a operação com redução de base de cálculo.

Observou que as mercadorias comercializadas pelo autuado nestas situações, são tributadas normalmente, tais como: Filé de Bacalhau (pescado salgado, que consta da exceção da isenção prevista na letra "e" do inciso II do art. 265 do RICMS/BA), Charque e Jerked Beef, que possuem tributação normal (inciso LI do Art. 268 do RICMS/BA) e pescados (Filé de Merluza, Filé de Polaca e lombo de Cação) que foram comercializados sem tributação após 31/05/2016, data em que foi revogado o benefício da isenção prevista no dispositivo do RICMS/BA acima citado, enquanto que no exercício de 2017 o autuado não tributou a mercadoria Hambúrguer, conforme demonstrativo constante do Anexo II (fl. 118).

Já em relação a infração 02, disse que decorreu de recolhimento a menos de ICMS, em razão do autuado ter comercializado mercadorias tributadas com base de cálculo igual a zero, destacando

que nesta situação, o autuado informou na Nota Fiscal eletrônica a alíquota correta da operação, contudo, colocou ZERO na base de cálculo, redundando, por conseguinte, em falta de recolhimento de ICMS, observando que isto ocorreu com os itens de mercadorias Filé de Bacalhau, Charque, Jerked Beef e Salsicha. Todas estas mercadorias são tributadas normalmente e não consta na legislação estadual nenhuma redução de base de cálculo para tais mercadorias.

Destacou que apesar do autuado ter alegado que não poderia prevalecer tais exigências, informou no item 4.1.2 de sua Impugnação que efetuou o pagamento complementar de ICMS em relação a diversas notas fiscais constantes dos Anexos I, II e III, comprovado através de notas de complemento acostada aos autos (Docs. 02 e 03).

Citou que o autuado apesar de alegar que as operações com pescados são isentas de ICMS, disse, em completa contradição, que efetuou o recolhimento de ICMS em nota fiscal complementar destas mesmas mercadorias, citando que os documentos comprobatórios desses recolhimentos se encontram elencados no Doc. 02, infração 01, e no Doc. 03, infração 02.

Pontuou, entretanto, que compulsando os documentos citados e os efetivamente apresentados pela autuado, observou que os documentos que foram anexados pela defesa, DOC. 1 Procuração e Estatuto Social; DOC.04 – Carta de Correção e cópia da NF nº 584665; DOC. 07 – cópias das NFs 549534 e 549533 e DOC. 08 – Contrato de Prestação de Serviços, não foi localizado as notas fiscais supostamente contidas nos DOCs. 02 e 03, motivo pelo qual confirmou a procedência das infrações 01 e 02.

Quanto a alegação do autuado sobre a inexistência da infração 01, em razão da Carta de Correção referente à NF nº 584665, emitida em 06/01/2017, com o Código da Situação Tributária – CST 040, relativo a operação isenta, informou que embora a autuada não tenha consignado a alíquota do imposto (18%) no campo próprio da Nota Fiscal nº 584665, efetuou o lançamento correto do valor do ICMS no campo referente ao “valor do ICMS” e que, de igual forma, fez também o lançamento do valor do imposto a débito no Registro de Entradas de sua EFD. Desta maneira, efetuou a exclusão do valor de R\$ 2.532,73 no respectivo Demonstrativo da Infração 01, correspondente ao valor histórico lançado no mês de janeiro de 2017 de R\$ 2.312,78. Assim, o valor total da infração 01 passa de R\$ 38.106,84 para R\$ 33.041,38, conforme novo Demonstrativo e Débito, Anexo XV, colacionado às fls. 639 e 640.

No tocante as alegações defensivas relacionadas às infrações 03, 04 e 05, pontuou que o autuado alegou que as diferenças apontadas no levantamento de estoque, ocorreram porque em diversas operações de saídas, por equívoco, aplicou a unidade de medida “caixa”, quando, em verdade, o correto seria “kg”, o que causou uma deturpação na quantidade de mercadorias que saíram do estabelecimento uma vez que fora majorado substancialmente, apresentando a título exemplificativo a NF 462258, inserida no texto da defesa, efetuando um resumo de outros argumentos defensivos neste sentido, observando, ainda, que o autuado requereu que sejam retificadas as quantidades de saída de mercadorias de “caixa” para “quilo”, por entender que assim o fazendo retrataria a verdade material dos fatos, uma vez que tais documentos foram emitidos com mero erro formal.

A este respeito disse que as infrações 03, 04 e 05, decorreram da realização de levantamento quantitativo de estoque, onde se apurou omissão de entrada e de saída de mercadorias tributadas, sendo que, nesta situação, a norma legal determina a exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, no caso, a omissão de entrada, combinando com a aplicação da presunção legal de que o estabelecimento ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de saídas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Disse que como constatou também, entre as mercadorias objeto da omissão de entrada, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, foi apurado falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável por solidariedade e do ICMS por antecipação, ressaltando, que a aplicação do roteiro de Auditoria de Estoque foi respaldada nos dispositivos da Lei nº 7.014/96,

notadamente no Inciso IV, do § 4º do artigo 4º e também nas disposições contidas na Portaria 445/98 e na Instrução Normativa de nº 56/2007.

Citou, no que diz respeito as alegações defensivas de que, por equívoco, errou a emissão das Notas Fiscais de saídas (comercialização) de mercadorias, trocando a unidade “caixa” por “quilo”, de imediato pode ter prejudicado o seu cliente, que escriturou um documento fiscal com erro na indicação da unidade de medida, seu entendimento é que caberia ao autuado ter emitido nota fiscal complementar com a descrição da unidade correta para o destinatário e proceder a devida correção na EFD, preferencialmente comunicando o fato à repartição fiscal de origem, também transcrevendo tal fato no seu livro Registro de Ocorrências, fato que não ocorreu, diante da verificação de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, acrescentando que durante o transcurso dos trabalhos de Fiscalização, detectou que alguns itens de mercadorias estavam com unidades de medida de inventário diferente das unidades de medidas de comercialização, basicamente “*unidade de inventário – KG*” e “*unidade comercializada – UM*”, por isso, enviou ao autuado, através do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, o Termo de Intimação para Correção de Inconsistências da EFD, concedendo o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias para a mesma proceder as devidas correções, através de retificação de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, conforme documentos anexados neste PAF às fls. 15 a 78.

Neste sentido disse que em 07 de fevereiro de 2019, o representante legal do autuado, Sr. Rodrigo Timm, lhe enviou *e-mail* comunicando que tinha efetuado a retificação da EFD, com as devidas correções, notadamente com a inclusão do “*fator de conversão*” dos itens de mercadorias que não haviam sido informados originalmente, conforme cópia do *e-mail* recebido, anexado às fls. 92 e 93.

Observou que o autuado dispôs de prazo mais do que suficiente para proceder a correção de seus arquivos eletrônicos, a partir de erros/omissões detectados durante o período de fiscalização, e fez a retificação necessária, com a informação de todos os “*fatores de conversão*” que tinha omitido quando do envio da EFD no prazo regulamentar.

Destacou, ainda, que além da oportunidade de efetuar a retificação dos arquivos eletrônicos da EFD, conforme citado acima, enviou para o autuado em 14 de março de 2019, através de *e-mail*, todas as planilhas referentes ao resultado dos trabalhos de fiscalização, notadamente do levantamento quantitativo de estoque, com a observação de que aguardaria qualquer observação ou consideração até o dia 20 de março, data em que estaria efetuando a conclusão definitiva dos trabalhos de auditoria, conforme documento anexado às fls. 80 e 81, entretanto não recebeu, neste intervalo de tempo, nenhuma resposta do autuado.

Mencionou que a defesa, neste item da Impugnação, cinge-se apenas a informar que houve erro na indicação da unidade de medida no respectivo documento fiscal de alguns itens de mercadorias comercializada, nos anos de 2016 e 2017, porém nada diz sobre quais providências foram tomadas para corrigir os possíveis equívocos, e quais os efeitos quantitativos e financeiros deste suposto equívoco no levantamento de estoque.

Ressaltou que o autuado deixou de registrar em sua EFD, nada menos que 487 Notas Fiscais de entradas de mercadorias no exercício de 2016, no valor total de R\$ 6.554.657,62, e 443 no exercício de 2017, no valor total de R\$ 315.918,67, conforme apontado nas infrações 07 e 08. Neste sentido diz que aí está boa parte da explicação para a ocorrência da omissão de entrada de mercadorias apurada no levantamento de estoque, ainda mais, sabendo-se que a quase totalidade das mercadorias comercializadas pela autuada estão sujeitas ao regime de Antecipação Tributária (produtos resultantes do abate de carne de gado bovino, suíno, etc.), cujo imposto antecipado, por via de consequência, também não foi recolhido. E sobre este fato, nenhuma justificativa foi apresentada pela autuada.

Concluiu este tópico enfatizando que não concorda com os argumentos apresentados pelo autuado neste item da Impugnação, face a completa fragilidade dos seus argumentos, principalmente porque o mesmo dispôs de todas as possibilidades e oportunidades para informar

corretamente os “fatores de conversão” omitidos quando da entrega da EFD, no prazo de trinta dias que lhe foi concedido e também durante todo o período de 60 dias que trabalhou após o envio da EFD retificadora, destacando, ainda, que também pelos e-mails recebidos do autuado, fls. 80 a 96, notou pouco ou nenhum interesse do mesmo quanto ao rumo dos trabalhos, acrescentando que todas as mensagens decorreram de sua provocação no sentido de alertar o autuado para erros cometidos, sendo que quase nenhum retorno obteve do seu representante legal.

Se reportou em seguida ao item 4.2.1 da peça defensiva, intitulado “DA OPERAÇÃO DE REMESSA POR CONTA E ORDEM CUJAS SAÍDAS DAS MERCADORIAS FORAM CONSIDERADAS EM DUPLICIDADE PELO FISCO”, onde foi alegado no levantamento quantitativo de estoque ocorreu duas vezes a saída das mercadorias “ALCATRA BOV CONG (6,8KG UP) DO CHEF” e “FILE MINGNON BOV CONG (4/5LB S/TRANCA)”, posto que realizou operação de venda por conta e ordem de terceiro, tendo emitido a nota fiscal de venda (NF 549533) para o adquirente original destacando o ICMS devido na operação (12%) e a nota fiscal de simples remessa por conta e ordem (NF 549534) para o destinatário, na qual não foi destacado o imposto (Doc. 07), sendo que, foi alegado no levantamento de estoque foi considerado 12.158,737 Kg a mais, em virtude de equivocadamente entender que as citadas NFs tratam de operações distintas de saída, quando, em verdade, se trata de operação triangular de remessa por conta e ordem.

Neste ponto disse que, efetivamente, assiste razão ao autuado quanto a inclusão no levantamento quantitativo de estoque da Nota Fiscal nº 549534 referente a remessa por conta e ordem de terceiro, relativamente aos produtos “ALCATRA BOV CONG (6,8KG UP) DO CHEF” e “FILE MINGNON BOV CONG (4/5LB S/TRANCA)”, razão pela qual, refez o levantamento de estoque excluindo o CFOP 6923 - Remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem, e por extensão a referida nota fiscal (549534), conforme novos demonstrativos constantes dos Anexos IV-A (fls. 593 a 623) VI-A (fls. 625 a 629) e VIII-A (fls. 631 a 637) e Demonstrativo de Débito, Anexo XV, fls. 639 e 640, deste PAF. Assim, as infrações 03, 04 e 05, passam a refletir os seguintes valores:

- Infração 03 – de R\$ 1.758.484,82 para R\$ 1.674.440,06
- Infração 04 – de R\$ 6.662.75,30 para R\$ 6.524.365,42
- Infração 05 – de R\$ 589.789,38 para R\$ 575.978,52

No tocante a infração 06, pontuou que o autuado alegou que as mercadorias listadas nos Anexos X e XI que a embasa, não são destinadas ao ativo fixo e/ou uso e consumo do próprio estabelecimento, sendo que a maior parte das mercadorias listadas consiste em “Cartucho Toner HP, os quais são enviados pela empresa HP Brasil Indústria e Comércio de Equipamentos Eletrônicos Ltda, em razão de contrato de prestação de serviço firmado com a mesma, (Doc. 08), que possui gerenciamento de impressão e contempla, dentre diversas atividades, a reposição de materiais consumidos pelos equipamentos instalados nas dependências da empresa autuada, como por exemplo, cartucho de impressora.

Destacou que a alegação defensiva é de que se trata de PRESTAÇÃO DE SERVIÇO e não da venda de mercadoria, razão pela qual não há que se falar na incidência de ICMS, mas tão somente de ISS, cujo cartucho que lhe é encaminhado, por força do contrato tem efeito meramente de “posse” e não de “propriedade”, não se tratando de operação de venda, mas tão somente da mera reposição, que consiste justamente em uma das atividades do contrato de serviço.

A este respeito pontuou que as alegações defensivas não procedem, uma vez que, a exigência do DIFAL não está recaendo sobre o item CARTUCHO e sim sobre o item TONER que é consumido pela autuada durante suas atividades administrativas. Disse que o Contrato de Prestação de Serviços de Gerenciamento de Impressão e Outras Avenças celebrado entre a autuada e a empresa HP, não obstante prever a reposição de materiais de consumo dos equipamentos, não tem o condão de transformar comercialização de mercadorias, a exemplo de Toner, Papel para impressão, etc., em prestação de serviço, sendo que o que constitui prestação de serviço é a instalação e manutenção dos equipamentos alocados pelo fornecedor nas dependências da

autuada, inclusive peças e partes aplicadas nos mesmos, não abrangendo os materiais/bens consumidos e/ou utilizados pela autuada em suas atividades normais (impressões) com a utilização do equipamento locado, a exemplo de toner e papel para impressão, ou seja os chamados suprimentos.

Para fim de confirmar seu entendimento pontuou que o fornecedor Prestador do Serviço, emitiu todas as suas Notas Fiscais do item de mercadoria cartucho de toner, que nada mais é do que tinta em pó usada nas impressoras a lazer, notas fiscais estas devidamente valoradas e com a aplicação da alíquota interna, do Estado de origem, no caso 7% (São Paulo), conforme cópia da NF 57810 anexada a fl. 309, deste PAF.

Acrescentou que seu entendimento está em consonância com os Pareceres da Diretoria de Tributação – DITRI, de nºs 8298/2005, 1004/2005 e 5072/2013, através de respostas a Consultas formuladas por contribuintes sobre assunto correlato, ao tempo em que, feita a distinção entre Prestação de Serviços (alocação dos equipamentos e respectiva instalação, gerenciamento de impressões, manutenção periódica, fornecimento do cartucho como embalagem retornável, etc.) e fornecimento de suprimentos, a exemplo de toner (objeto da autuação) e papel para impressão, propugnamos pela procedência da infração 06.

Ao se referir às infrações 07 e 08 que tratam de multas formais pela falta de registro de documentos fiscal de entradas de mercadorias e bens na escrita fiscal digital da autuada, com aplicação do percentual de 1% (um) por cento, mencionou que o autuado não questiona o mérito da autuação, cingiu-se apenas a questionar a aplicação da multa de 1%, considerando-a como abusiva, injustificável e desproporcional.

Disse que em relação às alegações de que este descumprimento não ensejou qualquer lesão ao erário, discorda inteiramente, tendo em vista que a aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária, embora acessória, não está condicionada à repercussão monetária ou prejuízo financeiro ao erário público estadual, observando que o autuado deixou de escrutar no seu registro de entradas – EFD, o montante de R\$ 6.554.657,62 durante o exercício de 2016 e R\$ 315.918,67 durante o exercício de 2016, valores absurdamente elevados para serem tratados como algo irrelevantes. Manteve as infrações.

Quanto a insurgência pelo autuado contra aplicação das multas, ante suas naturezas confiscatórias, visto que não se compatibilizam com o nosso sistema constitucional tributário, conforme disposição contida no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, informou que não é pertinente a sua apreciação haja vista, inclusive, que o órgão julgador em primeira instância, não tem competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária, nos termos do art. 167 do RPAF/BA e no tocante ao pedido de redução ou cancelamento das multas, por tratar-se de multas por descumprimento de obrigação principal a competência para apreciação do pedido é da Câmara Superior desse CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF/BA.

Em conclusão solicitou que seja decidido pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em face do reconhecimento de alegações que julgou pertinentes quanto às infrações 01, 03, 04 e 05, tudo conforme Demonstrativo de Débito e demais Demonstrativos e Levantamentos acostados ao presente PAF, e, quanto às demais infrações, pela ausência de substância comprobatória da Impugnação, propugnou pela procedência total do julgamento, para que se faça a necessária Justiça Tributária.

Ao final pontuou que considerando que na presente informação fiscal não foram aduzidos fatos novos nem foram anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, invocou o disposto no § 8º do Art. 127, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA, Decreto 7.629/99, que dispensa a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado, exatamente o que aconteceu na presente situação, com relação às Infrações de nºs 01, 03, 04 e 05 deste Auto de Infração ora combatido.

Em 30/08/2019 a 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal – JJF, em sessão de Pauta Suplementar realizada naquela oportunidade, resolveu por converter o presente PAF em diligência à Infaz de origem, nos seguintes termos:

*“As infrações 03, 04 e 05 são decorrentes de levantamentos quantitativos de estoque por espécie de mercadorias, relacionadas aos exercícios de 2016 e 2017, sendo que:*

*- infração 03 omissão de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, 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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Imposto lançado R\$ 1.758.484,82;*

*- infração 04 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 sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Imposto lançado R\$ 6.662.750,30;*

*- infração 05 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 da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Imposto lançado R\$ 589.789,38.*

As infrações 07 e 08 se referem a penalidades por descumprimento de obrigação acessória, pelo fato do autuado ter dado entrada de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal (EFD), cujas multas aplicadas foram nos valores de R\$ 68.387,82 e R\$ 317,86, respectivamente.

Quando da Informação Fiscal, o autuante ao contestar os argumentos defensivos em relação as infrações 07 e 08, assim se posicionou:

Por outro lado, observamos que a autuada deixou de escriturar no seu registro de entradas – EFD, o montante de **R\$ 6.554.657,62** (seis milhões, quinhentos e cinquenta e quatro mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e sessenta e dois centavos) durante o exercício de 2016 e **R\$ 315.918,67** (trezentos e quinze mil, novecentos e dezoito reais e sessenta e sete centavos) durante o exercício de 2016, valores absurdamente elevados, para ser tratado pela autuada, como algo irrelevante.

Considerando que os impostos exigidos com base nos levantamentos quantitativos de estoque (infrações 03, 04 e 05) se referem justamente a omissão de entradas de mercadorias, enquanto que as penalidades constantes das infrações 07 e 08 se referem a notas fiscais de entradas de mercadorias não registradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD do autuado nos exercícios autuados, decidiu esta 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, por converter o presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuante considere em seus levantamentos quantitativos as mercadorias constantes das notas fiscais que deram causa a aplicação das penalidades indicadas nas infrações 07 e 08, devendo, consequentemente, com base na inclusão destas notas fiscais, caso abarquem os produtos objeto dos levantamentos iniciais, ser elaboradas novas planilhas relacionadas aos mencionados levantamentos quantitativos de estoque.

Em seguida as novas planilhas elaboradas deverão ser entregues ao autuado, inclusive com cópia da informação fiscal de fls. 577 a 640, ambos através de mídia eletrônica, oportunidade em que o prazo de defesa deverá ser reaberto. O autuante, por sua vez, em consequência, prestará nova informação fiscal.

Atendidas as solicitações supra, o PAF deverá retornar ao CONSEF para prosseguimento da sua instrução e posterior julgamento”.

Em atendimento, o autuante se pronunciou em 03/10/2019, fls. 647 a 649, pontuando que em atendimento a diligência solicitada tinha a informar:

“(…)

A infração 03 do auto de infração em tela, objeto da diligência, decorreu da falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributadas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - 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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme demonstrativos constantes dos Anexos IV e V, nos valores históricos de R\$ 1.697.038,19 e R\$ 61.446,63, referente aos exercícios de 2016 e 2017, respectivamente.

Ora, a infração 03, cominada no Auto de Infração ora combatido, decorreu da constatação da falta de escrituração ou registro de notas fiscais de entradas, através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de

mercadorias, conforme demonstrativos constantes dos Anexos IV e V, fls. 150 a 224, deste PAF. Este fato, autorizou a aplicar o dispositivo previsto no Inciso IV do §4º do Art. 4º, da Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996 publicada no Diário Oficial de 05/12/1996, abaixo transrito:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

...

**IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;**

*Em nosso entendimento e com base nas orientações contidas na Portaria de nº 445/98, a constatação da omissão de registro de entradas, através do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, o fato gerador da infração “omissão de entrada” não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento e sim na presunção de que ocorreu operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto. Tudo embasado no preceito legal, acima citado, de que a falta de registro e/ou contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção legal.*

*Ora, considerar no levantamento fiscal realizado e já encerrado, notas fiscais de entradas não registradas pela autuada, em nosso entendimento, não tem nenhum amparo legal e nenhuma razão de ser, haja vista que não foi imputado a autuada falta de recolhimento do ICMS pela constatação de omissão de entrada, e sim pela presunção de omissão de saídas, ou seja, presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais.*

*Observem que a autuada nem sequer impugnou as infrações 07 e 08, decorrentes da falta de registro de Notas Fiscais em sua EFD – Registro de Entradas, requerendo apenas a redução da penalidade, porque, reforçamos, a falta de registro de notas fiscais autoriza a presunção de receita não contabilizada, fruto de operações tributadas realizadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto e não pelo simples fato do contribuinte não registrar notas de entradas.*

*Por outro lado, analisando a solicitação contida na diligência, no sentido de incluir no levantamento de estoque em exercício fechado, notas fiscais não registradas pelo contribuinte, lembramos que o levantamento de estoque é realizado com base exclusivamente nas informações prestadas pelo contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD/SPED e com base nas Notas Fiscais recebidas e emitidas, constantes em bando de dados do chamado repositório nacional (SPED). A partir destes dados e informações, utilizamos a ferramenta de trabalho SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – adotada pela Sefaz, para a realização de Auditoria Fiscal/Contábil, dos usuários do SPED.*

*Assim, entendemos que refazer o levantamento com base na solicitação da diligência, implicaria compatibilizar a codificação dos itens das mercadorias recebidas e não registradas, uma vez que esta (codificação) é estabelecida pelo fornecedor, que em regra é diferente da codificação adotada pelo recebedor/comprador da mercadoria (autuada).*

*O mesmo ocorreria com a descrição do item constante da Nota Fiscal emitida pelo vendedor, que também na maioria das vezes nem sempre coincide com a descrição do item adotado pelo recebedor (autuada). Tudo isto no padrão XML (nota fiscal eletrônica), o que implicaria em intervenção no sistema SIAF, para permitir a importação de dados fiscais não contidos na EFD originalmente enviada pelo contribuinte à Sefaz, na forma regulamentar.*

*Por fim, salvo melhor juízo, entendemos que seria abrir um precedente que se oporia à norma legal da presunção de saídas nesta situação e às orientações para a realização do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias contidas na Portaria 445/98, acima citada”.*

Cientificado do inteiro teor da diligência, o autuado se pronunciou às fls. 654 a 673, onde inicialmente apresentou uma síntese da autuação, seus argumentos defensivos e dos argumentos apresentados pelo autuante em sua Informação Fiscal.

Mencionou que esta 4ª JJF converteu o PAF em diligência para que o autuante considerasse em seu levantamento quantitativo as mercadorias constantes nas notas fiscais listadas nas infrações 07 e 08, o que não foi feito pelo autuante.

Asseverou que as razões trazidas na Informação Fiscal, em parte, não merecem prosperar, muito menos a negativa deliberada do autuante em cumprir a diligência determinada pelo Órgão Julgador, conforme trechos que reproduziu.

Em seguida se referiu as notas fiscais de complemento do ICMS que sustenta ter realizado em relação às infrações 01 e 02, e que o autuante afirmou que não teriam sido acostados aos autos os complementos de ICMS realizados. Contudo, continuou asseverando que a informação do autuante não merece prevalecer uma vez que os complementos de ICMS constam nos Docs. 02 e 03, acostados aos autos através de CD-Room, diante do volume de notas fiscais de complemento,

acrescentando que, em que pese a prova de complemento do ICMS já exista nos autos, está novamente acostando o complemento de ICMS que realizou em relação a diversas notas fiscais autuadas nos Anexos I e III do Auto de Infração anexo à presente Manifestação, através dos Docs. 02 e 03, salvos em CDRoom.

Disse que tal fato é facilmente comprovado, também pelas planilhas em Excel anexas, nomeadas “Complemento Anexo I\_Demonstrativo\_Erro Aplicação Alíquota\_2016”, (Doc. 04), e “Complemento Anexo III\_Demonstrativo\_Erro Aplicação Alíquota\_2016”, (Doc. 05), que igualmente encontram-se salvas em CDRoom anexo a esta Manifestação.

Desta maneira arguiu que devem ser canceladas as cobranças de ICMS das infrações 01 e 02.

No que diz respeito às Infrações 03, 04 e 05, sustentou a inexistência das mesmas em razão da diferença apurada no estoque ser decorrente da aplicação de unidade de medida equivocada na nota fiscal de saída, pontuando que com relação a este ponto, entendeu o autuante que teria apenas sido informado que houve erro na indicação da unidade de medida no documento fiscal de saída, no período de 2016 e 2017, deixando de indicar os efeitos quantitativos do referido equívoco.

Neste sentido disse que, de fato, quando da apresentação da Impugnação ao Auto de Infração não havia finalizado o levantamento que realizou, trazido na presente oportunidade, o qual comprova que o cálculo realizado pela Autoridade Fiscal, não possui, ao seu entender, qualquer razoabilidade.

Citou que conforme explicado quando da apresentação da Impugnação, o autuante converteu a unidade de medida “caixa” para “quilo”, para verificar em quilo a quantidade de cada espécie de mercadoria que saiu do estabelecimento autuado, nos exercícios de 2016 e 2017, além de encontrar uma quantidade muito superior à que efetivamente saiu, e segundo o seu cálculo as saídas das mercadorias que promoveu teriam ocorrido em valor praticamente irrisório frente ao das entradas dessas mesmas mercadorias em seu estabelecimento, o que comprova, de plano, que o cálculo do autuante não faz o menor sentido.

A título exemplificativo, analise-se o exemplo abaixo, com o produto “largato bov. cong”, referente à NF 461592, o qual constou na sobredita NF de saída com a unidade de medida “caixa”, quando o correto seria “quilo”, indicando a quantidade 28,50 Cx totalizando o montante de R\$ 467,18, conforme se verifica acessando a chave da NF:

Num.	Descrição	Qtd.	Unidade Comercial	Valor(R\$)
1	LAGARTO BOV CONG	28,50	CX	467,18

Em seguida passou a explicar que o valor unitário da caixa seria R\$ 16,39 (R\$ 467,18 / 28,50), e que utilizando esse valor unitário (R\$ 16,39) e dividindo-se pelo fator de conversão aplicado pelo autuante para encontrar a quantidade em quilo (26,00), verifica-se que o valor unitário do quilo, segundo o autuante seria R\$ 0,63.

<b>(JBS)</b>	ALTERAÇÃO UNIDADE DE MEDIDA										
000461532	291601023162650126805500100046153	1788	LAGARTO BOV CONG (FRIGO)	COD. PROD	NOME PROD	UN. NO	UN. CORRETA	QTDE	FATOR	UNIT. NOTA	UNIT. MÉDICO
						CX	KG	28,50	26,00	16,39	14,03
											0,63

Nesse sentido trouxe a seguinte indagação: “*Ora, se o próprio Fiscal Autuante atribui o preço unitário médio de entrada da mercadoria R\$ 14,03 o quilo, como a Requerente teria, então, dado saída na mesma mercadoria ao valor de R\$ 0,63 o quilo? Qual a coerência desta operação, à luz do cálculo do Fisco? Evidentemente que não qualquer razoabilidade neste cálculo!*”

Salientou que referida incoerência (saída inferior à entrada) se repete para todos os produtos

constantes nas NFs em que o autuante aplicou fator de conversão, nas quais constou, por mero erro formal a unidade de medida “caixa”, quando a correta seria “quilo”, conforme se verifica das planilhas anexas denominadas “ANEXO IV A\_RESUMO DAS INFRAÇÕES DE ESTOQUE\_2016” (Doc. 06) e “ANEXO V A\_RESUMO DAS INFRAÇÕES DE ESTOQUE\_2017”, (Doc. 07), também salvas no CD Room anexo à presente petição.

Asseverando que para que não reste dúvida: a unidade de medida “caixa” foi indevidamente aplicada, pois as quantidades informadas nas NFs já eram em quilo, concluiu que deste modo, não há que se falar em quantidades de saídas superior às quantidades de entradas de mercadorias, não existindo omissão de entrada de mercadoria no presente caso, visto que o cálculo realizado pela Fiscalização partiu de premissa equivocada (quantidade de saídas muito superior à que efetivamente ocorreu), uma vez que aplicou, indevidamente, fator de correção nas NFs emitidas em que constou a unidade de medida “caixa”, quando o correto seria quilo.

Nesse contexto, disse que está acostando aos autos CD-Room contendo planilha com a listagem dos documentos fiscais emitidos com a unidade de medida equivocada, dos exercícios de 2016 (Doc. 08) e de 2017 (Doc. 09), e que assim e pelas razões acima expostas, verifica-se que as quantidades de saídas de cada tipo específico de mercadoria, encontradas pelo autuante, não estão corretas, o que fragiliza o levantamento quantitativo do estoque realizado, razão pela qual as infrações 03, 04 e 05 não podem prevalecer.

Ainda em relação as infrações 03, 04 e 05, pugnou pela inexistência das mesmas em razão da diferença apurada no estoque ser decorrente das remessas em razão da alteração de endereço. Neste sentido disse que a diferença encontrada no levantamento deve-se, também, ao fato do autuante ter considerado como saída definitiva as “saídas” ocorridas para a empresa “Uniklog Logistica Ltda”, o que, entretanto, não pode prevalecer porque, a Uniklog era localizada no endereço Via Urbana, 1863, CIA Sul, CEP 43.700-000, Simões Filho/BA, ou seja, exatamente no mesmo endereço em que hoje se localiza a filial autuada, e que, antes da alteração do endereço da filial autuada, esta firmou com a empresa Uniklog contrato de prestação de serviço de armazenagem e movimentação de produtos, no qual a Uniklog ficava responsável pela armazenagem e conservação das suas mercadorias (Doc. 10), colando na petição de Manifestação trecho da ata de reunião de diretoria ocorrida em 01/04/2016 (Doc. 11), onde a filial autuada deliberou a alteração do endereço para a Via Urbana, nº 1863, sala 16, bairro Cia Azul, CEP 43.7010-000, Simões Filho/BA.

Citou que considerando as informações acima trazidas, dúvidas não restam que o destinatário (Uniklog Logistica Ltda) constante nas NFs indicadas na planilha salva no CDRoom anexo (Doc. 13) foi erroneamente indicado pela Requerente, uma vez que deveria ter sido indicado a própria JBS S/A, sendo, evidentemente, um mero erro material nos sobreditos documentos fiscais, observando que as “saídas” para a Uniklog ocorreram a partir do dia 27/04/2016 (Doc. 13), ou seja, após a alteração do endereço da filial autuada, de modo que não restam dúvidas de que não se trata, efetivamente, de saída, mas sim de simples remessa de mercadorias em razão da alteração do endereço da filial autuada.

No tópico seguinte voltou a se reportar acerca da diligência requerida e não cumprida pelo autuante, citando que observando que se há autuação de falta de registro de notas fiscais de entrada, os efeitos dessa autuação devem ser considerados para todos os fins de direito, de modo que, passando a existir tais entradas (ainda que por força de trabalho fiscal), tais informações devem ser consideradas também para efeito das respectivas saídas (autuação relativa às supostas diferenças de estoque – item 2).

Questionou o justificativa trazida pelo autuante para fim de não atender o pedido de diligência, asseverando que tal afirmação não merece prosperar, uma vez que a infração 03 decorre da apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária (entradas), com base na presunção legal de que a empresa, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas

com recursos provenientes de saídas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Considerou pertinente a proposição da diligência uma vez que caso sejam consideradas as mercadorias constantes nas NFs não registradas (infrações 07 e 08) no cálculo do estoque, a consequência imediata é a diminuição da diferença entre entradas e saídas, logo a quantidade de mercadorias supostamente omitidas vai diminuir.

Acrescentou que tentando justificar uma impossibilidade de se cumprir a diligência determinada, sustentou, ainda, o autuante, que *“refazer o levantamento com base na solicitação da diligência implicaria compatibilizar a codificação dos itens das mercadorias recebidas e não registradas, uma vez que esta (codificação) é estabelecida pelo fornecedor, que em regra é diferente da codificação adotada pelo recebedor/comprador da mercadoria (autuada)”*.

Disse que, com relação a este ponto, considera importante deixar claro que qualquer dificuldade do autuante para operacionalizar a sobredita diligência pode ser esclarecida pela Requerente que está elaborando planilha com todos os códigos da JBS S/A dos produtos constantes nas NFs não registradas, para que sejam confrontados com códigos dos fornecedores da mercadoria, ou seja, a dificuldade sistêmica invocada pela Autoridade Fiscal não merece prosperar, uma vez que é facilmente resolvida com as informações que serão fornecidas pela Requerente, de modo que, tão logo a empresa acoste aos autos os códigos da JBS S/A das mercadorias constantes nas NFs das infrações 07 e 08, deve ser levado a efeito o quanto então determinado, para que o autuante cumpra a diligência determinada em 30/08/2019, por ser medida da mais lídima justiça.

Em conclusão deste tópico, protestou pela concessão do prazo de 30 (trinta) dias para a juntada da planilha que está sendo elaborada, contendo todos códigos da JBS S/A das mercadorias constantes nas NFs das infrações 07 e 08, a fim de possibilitar o cumprimento da diligência determinada por este Órgão Julgador.

Em seguida passou a demonstrar uma síntese das razões da Impugnação apresentadas anteriormente, para refutar os argumentos trazidos pelo autuante em sua Informação Fiscal, onde, após reiterar as razões aduzidas anteriormente apresentou os seguintes Pedidos:

- i)* Em sede de preliminar, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, seja em razão da inexistência da motivação (autuação pautada em presunção), seja em razão do flagrante cerceamento de defesa, seja em razão do *bis in idem* das infrações 04 e 05;
- ii)* Na remota hipótese de não serem acolhidas as nulidades acima apontadas, requer seja dado provimento à Impugnação apresentada para, no mérito, julgar improcedente o Auto de Infração, pelas razões acima expostas;
- iii)* Subsidiariamente, caso não atendidos os pedidos anteriores, requer seja relevada/reduzida a multa aplicada, em respeito dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade.
- iv)* reitera o pedido pela concessão do prazo de 30 (trinta) dias para a juntada da planilha que está sendo elaborada, contendo todos códigos da JBS S/A das mercadorias constantes nas NFs das infrações 07 e 08, a fim de possibilitar o cumprimento da diligência determinada por este Órgão Julgador e requer a juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, em obediência ao princípio da verdade material.

Protestou, ainda, pelo direito de realizar sustentação oral quando do julgamento do presente recurso, nos termos do art. 64, III do Regimento Interno do CONSEF (Decreto nº 7.592/99) e, ao final, reiterou o pedido para que todas as intimações e notificações relativas ao processo em epígrafe sejam realizadas em nome do patrono Fábio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP sob o nº 221.616, com endereço profissional na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, Vila Jaguara, São Paulo/SP, CEP 05.118-100.

Às fls. 711 a 715 consta petição protocolizada sob nº 006942/2020-9 em 17/01/2020, onde o autuado reitera os termos de sua manifestação protocolizada em 04/11/2019, especialmente no que tange a

diligência determinada por esta 4ª JJF.

Em 20 de fevereiro de 2020 em sessão de Pauta Suplementar, decidiu esta 4ª JJF pela conversão do presente PAF em diligência à Infaz de origem, nos seguintes termos:

“(...)

*Em resposta, o autuante não atendeu ao quanto solicitado por esta 4ª JJF, sob a seguinte justificativa, fl. 648:*

(...)

*Em nosso entendimento e com base nas orientações contidas na Portaria de nº 445/98, a constatação da omissão de registro de entradas, através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, o fato gerador da infração “omissão de entrada” não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento e sim na presunção de que ocorreu operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto. Tudo embasado no preceito legal, acima citado, de que a falta de registro e/ou contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção legal.*

*Ora, considerar no levantamento fiscal realizado e já encerrado, notas fiscais de entradas não registradas pela autuada, em nosso entendimento, não tem nenhum amparo legal e nenhuma razão de ser, haja vista que não foi imputada a autuada falta de recolhimento do ICMS pela constatação de omissão de entrada, e sim pela presunção de omissão de saídas, ou seja, presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais.*

(...)

*Em razão desta 4ª JJF entender que a solicitação de diligência acima reproduzida não se configura em abertura de precedente que se oporia à norma legal de presunção, conforme asseverado pelo autuante, visto que, este CONSEF, em situações semelhantes, tem encaminhado os PAFs em diligência ao entendimento de que, justamente por se tratar de omissão de entradas de mercadorias apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, envolvendo mercadorias tributáveis, e, tendo sido identificadas notas fiscais de entradas que, apesar de não registradas na escrita fiscal, refletiram ingresso e, consequentemente, saídas físicas de mercadorias do estoque, foi que esta 4ª JJF converteu o PAF em diligência no sentido de que fosse aferido pelo autuante se as notas fiscais não registradas constantes das infrações 07 e 08 repercutiram no levantamento de estoque, ou seja, se representam ingresso de mercadorias constantes dos levantamentos iniciais, sendo que, em caso positivo, deverão ser consideradas nos mesmos.*

*Isto posto, solicita-se a V.Sa. que determine ao autuante que atenda ao pedido de diligência de fls. 643 e 644, e que em seguida sejam adotadas as providências indicadas à fl. 644”.*

Em atendimento ao pedido de diligência acima o autuante se pronunciou de acordo com o contido às fls. 738 a 740, nos seguintes termos:

*Retornamos nesta data o presente processo à 4ª junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, após cumprimento da nova Diligência solicitada, com as informações abaixo.*

1. *Em 28/04/2020, fizemos através de e-mail consulta ao Gestor do SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal, ferramenta de trabalho adotada pela Sefaz para realização de auditorias junto aos contribuintes obrigados a efetuar sua escrituração fiscal digital (EFD) e a emissão dos documentos fiscais eletrônicos, sistemática preconizada no SPED, conforme cópia anexa. Nesta consulta, solicitamos orientação sobre como proceder para viabilizar o atendimento da diligência da 4ª JJF, mediante utilização do referido sistema.*
2. *Em 30/04/2020, o Gestor do SIAF respondeu-nos, também por e-mail, anexado ao PAF. Inicialmente chamou-nos a atenção para o disposto na Súmula 07 do CONSEF, que assim estabelece: “Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso, IV, do §4º do art.4º da Lei nº7.014/96, quando as entradas das mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória” (grifo nosso).*

*Após tecer algumas considerações, conclui o Gestor “que não há possibilidade de criar rotinas automáticas que façam essas verificações, devido a necessidade de criação de rotinas para efetuar tais verificações” e entende que “a melhor solução para o problema seria intimar o contribuinte para lançar na sua EFD todas as notas fiscais não escrituradas, mas lançadas estas na escrita contábil” (grifo nosso).*

3. *Em 11/05/2020, o contribuinte autuado foi Intimado através do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, para apresentar no prazo estabelecido, a comprovação da escrituração das referidas Notas Fiscais eletrônicas (não escrituradas na EFD), constantes do Levantamento Quantitativo de Estoque, nos seus Livros Contábeis (DIÁRIO e/ou RAZÃO) e o devido comprovante de pagamento, conforme cópia do Termo de Intimação anexado ao PAF.*
4. *Em 19/05/2020, o autuado ingressou com petição através de seu Procurador, devidamente qualificado, requerendo a prorrogação do prazo inicialmente concedido de 10 (dez) para o seu atendimento, alegando o grande volume de documentos a ser analisado em relação ao período concedido, propugnando pela concessão de mais 10 (dez) dias, a contar do vencimento da primeira intimação, cuja data da ciência ocorreu em*

11/05/2020, conforme documento anexo.

5. Em 20/05/2020, também através do DTE, o contribuinte foi notificado do deferimento do prazo solicitado, conforme documento anexo.
6. Em 03/06/2020, o autuado, através de seu Procurador, entregou-nos a documentação solicitada, através de mídia eletrônica, com uma **Carta** de esclarecimento, conforme anexo, afirmando que consta da mídia (i) “Demonstrativos Financeiros que evidenciam o desconto no Título a Receber (Clientes) por conta das Devoluções Parciais pendentes de escrituração no Livro Registro de Entradas” e (ii) **Esclarece que os documentos se referem a devoluções simbólicas de quebra de peso/preços e descartes** (grifo nosso).
7. Analisando a documentação apresentada pelo autuado, conforme mídia anexada ao presente PAF, verificamos que consta na mesma tabela intitulada de “**Razão do Terceiro**”, onde consta o controle do título ou fatura de cada cliente, com o histórico da devolução de mercadorias, no sistema de débito, crédito e saldo, para acompanhamento do **saldo financeiro** em decorrência das devoluções de mercadorias efetuadas pelo mesmo, com o propósito de resarcimento financeiro, possivelmente sob a forma de desconto financeiro em próximas compras efetuadas.

O outro documento apresentado pelo autuado, na referida mídia, refere-se a uma planilha em Excel, contendo a relação das notas fiscais de devolução de clientes, com uma coluna contendo a observação “**Orientação do corporativo para não escriturar**” (destaque nosso).

Analizando a Carta resposta do autuado, fica evidenciado que os documentos apresentados SE REFEREM A **DEVOLUÇÕES SIMBÓLICAS DE QUEBRA DE PESO/PREÇO E DESCARTES** (destaque nosso), também confirmado através de pedido de esclarecimento verbal à procuradora que assinou o documento, ou seja, ocorrem perdas naturais na comercialização de produtos comercializados pelo autuado (carnes bovina, suína, de aves, etc), sendo observado que ao invés de o mesmo receber o documento de devolução “simbólico” das perdas, quebras e descartes do cliente e efetuar a DEVIDA BAIXA DO ESTOQUE, com a necessária emissão de nota fiscal para efetivação da baixa do estoque, conforme disciplinado no Art. 312, Inciso IV, §2º, do RICMS, Decreto 13.780/12, abaixo transscrito, realiza **apenas** um controle financeiro interno para acompanhamento do fluxo financeiro com seus clientes.

**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.

**§ 2º** A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto – Estornos de Créditos”.

Assim, considerando que o contribuinte autuado, sendo Intimado não apresentou a comprovação contábil (Escrituração Contábil Digital – ECD), da escrituração dos documentos fiscais recebidos de clientes (devolução) e fornecedores (entradas de mercadorias para comercialização), constantes do levantamento de estoque, que redundou na lavratura do Auto de Infração em questão, entendemos que este não propiciou os meios necessários para o atendimento da presente diligência.

Por outro lado, entendemos que a declaração do autuado em CARTA apresentada em atendimento à Intimação, resume todo este assunto quando afirma que os documentos não escriturados se referem a **devoluções simbólicas** de quebra/peso e descartes, ou seja, não houve devolução física de mercadorias. Fica evidenciado, assim, que a devolução simbólica efetivada pelos clientes existiu apenas com o intuito de controlar e regularizar a situação financeira de cada cliente, para obtenção do devido resarcimento financeiro junto ao autuado.

Assim, restou comprovado a falta de emissão do competente documento fiscal para efetivação da baixa de estoque das mercadorias perdidas por quebra, perda de peso, descarte, ou outra situação similar, bem como também restou comprovado a falta de comprovação da escrituração dos documentos fiscais emitidos pelos clientes a título de devolução de mercadorias, em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) e em sua Escrituração Contábil Digital (ECD), mediante registro nos livros próprios.

Em 31 de agosto de 2020, o PAF foi mais uma vez convertido em diligência à Infaz de origem/autuante, fl. 743, nos seguintes termos:

“Na Manifestação de fls. 654 a 673 acerca da Informação Fiscal e da primeira diligência realizada pelo autuante, o autuado apresentou novos argumentos, conforme abaixo:

Em relação às infrações 01 e 02, refutou a informação apresentada pelo autuante de que não foram

apresentados os comprovantes alusivos as complementações de ICMS realizadas, de acordo com os Docs. 02 e 03. A este respeito sustentou que tais comprovações constam dos referidos documentos, os quais, devido à grande quantidade, se encontram gravados no CD-Room, em planilhas excel apresentadas juntamente com a Impugnação, sendo que, novamente as apresenta, também através de CD-Room, acostado a presente Manifestação, fl. 705.

Com referência às infrações 03, 04 e 05, levantamento quantitativo de estoque, sustentou, em síntese, que nas saídas com notas fiscais onde foi aplicado pelo autuante o fator de conversão “caixa” para “quilo”, isto ocorreu em decorrência de mero erro formal de indicação no documento fiscal, pois as quantidades informadas nas notas fiscais já eram em quilo.

Para efeito de comprovação diz que tal equívoco pode ser verificado através das planilhas anexas denominadas “ANEXO IV A\_RESUMO DAS INFRAÇÕES DE ESTOQUE\_2016” (Doc. 06) e “ANEXO V A\_RESUMO DAS INFRAÇÕES DE ESTOQUE\_2017”, (Doc. 07), também salvas no CD-Room, anexo à aludida Manifestação.

Outro argumento trazido pelo autuado, também em relação às infrações 03, 04 e 05, é no sentido de que a diferença de estoque apurada se deve, também, ao fato do mesmo ter considerado como saída definitiva aquelas ocorridas para a empresa Uniklog Logística Ltda., a partir de 27/04/16, as quais representam apenas simples remessas de mercadorias para seu novo endereço, visto que “a Uniklog era localizada no endereço Via Urbana, 1863, CIA Sul, CEP 43.700-000, Simões Filho/BA, ou seja, exatamente o mesmo endereço em que hoje se localiza a filial autuada”, acrescentando que antes da alteração do endereço da filial autuada, firmou com a referida empresa contrato de prestação de serviço de armazenagem e movimentação de produtos, no qual a Uniklog ficava responsável pela armazenagem e conservação de suas mercadorias (Doc. 10).

Em vista dos argumentos supramencionados, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, por converter, mais uma vez, o presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuante examine e se pronuncie a respeito dos referidos argumentos defensivos, devendo ao final, serem elaborados, se pertinentes, novos demonstrativos de débito.

Em seguida, deverá ser cientificado o autuado do resultado apurado através da presente diligência, o qual deverá se pronunciar exclusivamente em relação ao conteúdo da mesma, devendo ser-lhe concedido o prazo de 20 (vinte) dias para tal fim.

Havendo manifestação pelo autuado o autuante também deverá se pronunciar.

Atendidas as solicitações acima, o PAF deverá retornar ao CONSEF para continuidade da sua instrução e posterior julgamento”.

Em atendimento, o autuante apresentou o pronunciamento de fls. 746 a 766, onde, em relação às infrações 01 e 02, pontuou que o autuado apresentou documentação comprobatória de que efetuou o complemento do ICMS, conforme documentos anexados em sua Manifestação (Doc. 02), gravado em CD-R à fl. 705, todavia, somente efetuou a comprovação de recolhimentos do ICMS em complemento às notas fiscais emitidas sem a devida tributação, dos itens de mercadorias Charque, Jerked Beef, filé de merluza e filé de polaca, sendo que, uma vez comprovado a efetuação da nota fiscal de complemento, tais itens foram excluídos da infração 01.

Por outro lado, disse que não localizou a comprovação da emissão de notas fiscais para efeito de complementação do ICMS não recolhido, face a emissão de notas fiscais com alíquota “zero”, dos seguintes itens:

- Filé de bacalhau: Art. 265, II, “e” do RICMS/BA, cuja isenção não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado;
- Carne de frango coz cong desfiada: a norma do art. 271 que dispensa o pagamento do imposto não alcança a carne cozida, à qual é normalmente tributada;
- Lombo de cação: trata-se de pescado, cujo benefício da isenção (art. 265, II, “e”) foi revogado a partir de 01/06/2016 enquanto que as saídas sem tributação, objeto da autuação, ocorreu em 09/06/2016, não tendo sido localizada nota fiscal de complementação do imposto.
- Hamburger: Mercadoria normalmente tributada, sem emissão de nota fiscal de complementação do ICMS;

Desta maneira e com a manutenção dos itens acima indicados, a infração 01 foi reduzida de R\$ 38.106,84 para R\$ 4.954,31.

Em relação à infração 02, disse que o autuado apresentou documentação comprobatória referente ao complemento do ICMS em relação as mercadorias Charque e Jerked Beef, as quais foram

excluídas da autuação, sendo, contudo, mantida a exigência em relação aos produtos Filé de bacalhau e Salsicha Aperitivo Bordem, haja vista que estes itens não se encontram albergados pela isenção.

Com isso, a infração 02 foi reduzida do valor de R\$ 9.412,18 para R\$ 638,65.

No tocante às infrações 03, 04 e 05, citou que o autuado alegou que foi convertido pelo autuante a unidade de medida “caixa” para “quilo”, nos exercícios de 2016 e 2017, apontando como exemplo a operação contida na NF 461592.

A este respeito disse deixar bem claro que o autuado quis transferir sua responsabilidade para o autuante, pois, em nenhum momento dos trabalhos de auditoria, aplicou qualquer fator de conversão, posto que, o fator de conversão na EFD é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, posto que, somente este conhece a operacionalidade de suas transações comerciais.

Acrescentou que cabe ao agente fiscalizador, antes da realização da auditoria propriamente dita, verificar se todos os registros obrigatórios da EFD foram informados e, através do Sistema SIAF, que possui módulo de batimento de Registros, poder identificar possíveis inconsistências e submetê-las a apreciação do contribuinte, no sentido de que, uma vez confirmada a inconsistência, ele possa pleitear junto ao Fisco a necessária autorização para o envio de arquivos retificadores.

A este respeito disse que em 14/01/2020 foi enviado ao autuado, via DTE, intimação acompanhada de Listagem Diagnóstico contendo todas as possíveis inconsistências, destacando as Planilhas JBS01, JBS02, 2016 e 2017 – Fator de Conversão de Unidades, tendo o autuado, ao contrário do quanto afirmou, através do seu Setor Fiscal, enviado os Recibos dos arquivos da EFD transmitidos para a Sefaz, com a informação de que tinha efetuado a correção dos itens constantes nas Listagens Diagnósticas, conforme recorte colado à fl. 750-A.

Desta maneira, pontuou que se houve algum erro na indicação do fator de conversão de determinado item de mercadoria, na EFD retificada, em nenhuma hipótese deve lhe ser atribuído, conforme pretendido pelo autuado, destacando que todos os cálculos constantes dos levantamentos de estoques foram elaborados a partir dos informados pelo autuado em sua EFD, destacando, ainda, mais uma vez, que os trabalhos de auditoria foram realizados com base em informações oficiais constantes na EFD e nas Notas Fiscais Eletrônicas, devidamente analisadas e retificadas pelo autuado antes da realização da auditoria.

Ao se reportar as planilhas anexadas pelo Autuado, Doc. 07, salvas no CD-Room, disse entender tratar-se de levantamentos realizados a partir de controles gerenciais internos, onde não conseguiu identificar qual o impacto do mesmo no resultado final do levantamento de estoque realizado, observando que o próprio autuado afirmou que detectou um erro de sua própria autoria, quando da emissão de notas fiscais, onde consta uma unidade irreal, “caixa” quando deveria ser “quilo”.

Naquilo que se relaciona ao argumento de que a diferença apurada se deve ao fato do autuante ter considerado como saídas definitivas as saídas ocorridas para a empresa Uniklog Logística Ltda., localizada no mesmo endereço em que hoje se localiza a filial autuada, efetuou as seguintes considerações:

1 – Identificou notas fiscais emitidas pelo autuado para a Uniklog, conforme exemplo constante à fl. 752, para armazenagem, com utilização do CFOP 5.905 – Remessa de mercadoria para guarda em depósito fechado ou armazém geral, bem como notas fiscais da Uniklog para o autuado com a utilização do CFOP 1.906 – Entrada, em retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral, não vislumbrando nenhum erro na indicação de endereço nas notas fiscais que citou, observando que nada impede que dois estabelecimentos possam funcionar em um mesmo endereço, desde que não tenha comunicação interna e devidamente autorizado pela SEFAZ.

2 – Que também identificou emissão de notas fiscais de saídas de mercadorias do autuado para a Uniklog, no exercício de 2016, para armazenagem com a utilização do CFOP 5.949 – Outras saídas

de mercadorias, com destaque do ICMS, embora tenham indicado no campo de informação complementar do documento fiscal a situação de “não incidência do ICMS, Art. 65, inciso IX do RICMS”.

3 – Que constatou que o autuado emitiu notas fiscais a título de retorno de mercadorias remetidas para guarda em depósito, com utilização do CFOP 1.906, tendo como remetente a Unilok, com destaque e aproveitamento do crédito do ICMS embora tenha indicado no campo de informação complementar do documento fiscal a situação de “não incidência do ICMS, Art. 65, inciso IX do RICMS”.

4 – Ainda em relação ao exercício de 2016, disse que constatou que, por conta destas operações de remessas e de retornos de mercadorias para armazenagem, que deveriam ocorrer com não incidência do ICMS, o autuado se apropriou de crédito fiscal no valor de R\$ 579.185,39, conforme demonstrado à fl. 754.

5 – Em consequência das ocorrências acima citadas, disse que teve que incluir no levantamento quantitativo de estoques os CFOP 1.906, 5.905 e 5.949, tomando o cuidado de excluir deste último CFOP as saídas de Pallets de madeira, ressaltando que no levantamento de estoque foram consideradas as informações prestadas pelo autuado, contidas no Bloco H de sua EFD relativamente ao Inventário, ou seja, foram computados tanto os itens de mercadorias em seu poder quanto os itens de mercadorias em poder de terceiros.

6 – Com isso asseverou que não foi causado nenhum prejuízo ao autuado, ao contrário do que poderia resultar se fosse considerado no levantamento de estoque apenas o CFOP 5.949 – Outras saídas de mercadorias, utilizado erroneamente pelo autuado para também documentar suas operações de saídas de mercadorias para armazenagem.

Com base nas informações acima delineadas, concluiu apresentando novas demonstrativos do débito, onde considerou parcialmente procedentes as infrações 01 e 02, não acolhendo os argumentos do autuado trazidos em sua Manifestação relativamente as infrações 03, 04 e 05.

Consta às fls. 765 e 766 um demonstrativo do valor histórico do débito englobando todas as infrações, no montante de R\$ 8.915.471,53.

O autuado foi intimado acerca do resultado da diligência de fls. 746, via SEDEX, conforme documentos de fls. 768 e 769, entretanto não consta dos autos que tenha ocorrido manifestação pelo mesmo a respeito da diligência mencionada.

Em 29/07/2021, o presente PAF foi encaminhado ao órgão preparador deste CONSEF, para efeito de inclusão em pauta para julgamento, conforme consta à fl. 770v. Entretanto, os advogados substabelecidos, ingressaram com solicitação de adiamento do julgamento previsto para o dia 18/08/2021, conforme docs. fls. 794 e 795.

Na assentada da sessão de julgamento, a representante legal do autuado alegou que o mesmo não fora intimado e não tivera conhecimento do resultado da diligência realizada pelo autuante, constante às fls. 746 a 766, tendo em vista que a intimação fora remetida ao Dr. Matheus Farias Santos, OAB-BA 29.241, com endereço à Rua José Peroba, 297, Sala 1105 – Costa Azul, Salvador/BA, o qual não reúne poderes para se manifestar a respeito da diligência pelo fato de ser apenas seu correspondente neste Estado, e que sequer lhe encaminhou tal documento, razão pela qual desconhecia o resultado apontado pela diligência, solicitando, então, vista ao inteiro teor da diligência e concessão de prazo para pronunciamento.

Do exame das peças presentes aos autos, foi concedido o prazo de 10 (dez) dias para que a representante legal do autuado, presente na sessão de julgamento, tomasse conhecimento do inteiro teor do resultado da diligência, especialmente em relação as infrações 03, 04 e 05, as quais, após as alterações levadas a efeito pelo autuante, apresentaram como devidos os valores abaixo:

**Infração 03:** Exercício de 2016 – Valor devido R\$ 1.674.440,06

Exercício de 2017 – Valor devido R\$ 61.446,63

Total devido **R\$ 1.735.886,69**

**Infração 04:** Exercício de 2016 – Valor devido R\$ 6.524.365,42

Exercício de 2017 - Valor devido R\$ 4.518,07

Total devido **R\$ 6.528.883,49**

**Infração 05:** Exercício de 2016 - Valor devido R\$ 575.978,52

Exercício de 2017 - Valor devido R\$ 424,19

Total devido **R\$ 576.402,71**

Na assentada da sessão de julgamento realizada no dia 30/08/2021, a representante legal do autuado, apresentou questionamentos específicos em relação ao levantamento quantitativo de estoque, insistindo que o mesmo, em relação a determinados itens, se encontra onerado com quantidades de saídas inexistentes visto que, existem notas fiscais que indicam como unidade de medida a quantidade “caixa”, quando o correto é “quilo”, insistindo, a título de exemplo, no produto “lagarto bov. cong”, referente à NF 461592, na qual consta a unidade de medida “caixa”, quando o correto seria “quilo”, situação esta que, após a conversão, resultou em aumento considerável nas quantidades de saídas, sustentando que, apesar de mencionar a unidade de medida “caixa” a quantidade expressa no documento fiscal se encontra em quilo.

Reconheceu que, quando da emissão de algumas notas fiscais de saídas nos anos calendário de 2016 e 2017, se equivocou quanto da indicação da unidade de medida vendida e, ao invés de indicar a venda em quilos (KG), informou em caixas (CX), observando ser imprescindível ficar claro que o Bloco H do SPED está correto e que os fatores de conversão nele indicados e reiterados à autoridade fiscal no curso do procedimento de fiscalização estão corretos e não é isso que se discute nesses autos.

Destacou, entretanto, que, a despeito dessas informações estarem corretas, quando da emissão de algumas notas fiscais no decorrer dos anos de 2016 e 2017, se equivocou na indicação da unidade de medida vendida, indicando CX quando deveria ser KG, e, como essas linhas do arquivo XML não são importadas para o Bloco H do SPED, em momento algum esse equívoco contaminou tal obrigação acessória, acrescentando que, para além disso, como os valores das mercadorias vendidas, a despeito do equívoco com relação à unidade de medida de venda, foi corretamente indicado, não houve qualquer prejuízo ao erário.

Destacou que o autuante aplicou o fator de conversão para TODAS as notas fiscais do período de 2016 e 2017 extraídas do XML, com isso, converteu a unidade de medida “caixa” para “quilo”, para verificar em quilo a quantidade de cada espécie de mercadoria teria saído do estabelecimento autuado, nos referidos exercícios, sendo que, a partir desse expediente, encontrar uma quantidade muito superior àquela que efetivamente foi comercializada.

Apesar do autuante ter enfrentado esta questão em suas intervenções anteriores, tendo pontuado que se houve algum erro na indicação do fator de conversão de determinado item de mercadoria, na EFD retificada, em nenhuma hipótese lhe deve ser atribuído, conforme pretendido pelo autuado, destacando que todos os cálculos constantes dos levantamentos de estoques foram elaborados a partir dos dados informados pelo autuado em sua EFD, destacando, ainda, mais uma vez, que os trabalhos de auditoria foram realizados com base em informações oficiais constantes na EFD e nas Notas Fiscais Eletrônicas, devidamente analisadas e retificadas pelo autuado antes da realização da auditoria.

Estes argumentos motivaram a conversão do PAF em nova diligência, fls. 825 a 827, no sentido de que fossem adotadas as seguintes providências:

- 1) Que o autuante **INTIME** o autuado para que efetue e apresente um levantamento, com base nas notas fiscais que indique a unidade de medida “Caixa”, mas que, efetivamente, se refiram as quantidades de saídas em quilos, devendo tal situação ser comprovada.

- 2) Que o levantamento contenha, separadamente, cada produto, com a indicação incorreta da unidade de medida “Caixa”, de forma individualizada, confrontando-a com o indicado no levantamento fiscal, apontando, ao final, por cada exercício as divergências apuradas.
- 3) Deverão ser apresentadas e anexadas, por amostragem, exemplos mensais de notas fiscais emitidas em cada período e por produto.
- 4) Após o atendimento pelo autuado, no prazo de 30 (trinta) dias a lhe ser concedido, contado a partir do recebimento da intimação, a qual deverá ser expedida ao autuado bem como ao seu efetivo representante legal, Dr. Fábio Augusto Chilo e para a Dra. Mônica Russo Nunes, presente à sessão de julgamento, o autuante deverá efetuar as devidas verificações e, caso se comprove a efetividade do argumento defensivo, o autuante deverá deduzir do levantamento fiscal, por cada produto, as quantidades porventura consideradas a mais a título de saídas.
- 5) Se procedente o argumento defensivo, deverá ser observada a repercussão no resultado do levantamento quantitativo, e sobretudo em relação as infrações 04 e 05, acaso mantidas as omissões de entradas, mesmo em valores inferiores aos originalmente lançados. Deverá ser considerado como base, para efeito de revisão, se pertinente, os valores já revisados anteriormente, indicados na página 01 deste pedido de diligência.
- 6) Caso o resultado aponte omissões de saídas, a apuração deverá observar o quanto estabelecido pela Portaria nº 445/98, inclusive em relação ao cálculo do preço médio unitário.

O autuado foi intimado para atender o tanto quanto acima solicitado, fls. 831 a 833, tendo, em resposta, se manifestado de acordo com o constante às fls. 837 a 842, onde reiterou os termos de suas manifestações já apresentadas anteriormente, observando que quando da emissão de algumas notas fiscais de saídas nos anos calendários de “2006 e 2007” se equivocou quando da indicação da unidade de medida vendida e, ao invés de indicar vendas em quilos (kg), informou em caixas (cx), observando ser imprescindível que fique claro que o Bloco H do SPED está correto e que os fatores de conversão nele indicado e reiterado ao autuante no curso do procedimento fiscal estão corretos, e não é isso que se discute nestes autos.

Observou, porém, que a despeito destas informações estarem corretas, quando da emissão de algumas notas fiscais se equivocou na indicação da unidade de medida vendida, indicando Cx quando deveria ser Kg., não havendo qualquer prejuízo ao erário.

Voltou a mencionar o exemplo relacionado ao produto “lagarto bov cong”, constante da NF 461582, já citado anteriormente, concluindo que para que não reste dúvida com relação ao mencionado, e em atendimento ao quanto solicitado no pedido de diligência, está juntando aos autos as planilhas relacionando de forma individualizada todas as notas fiscais emitidas nos anos de 2016 e 2017 com erro na identificação de unidade (Cx x Kg), trazendo o número da respectiva nota, sua chave de acesso XML, o produto cuja unidade foi indicada de forma equivocada, o valor do preço unitário de venda, o valor do preço médio considerado pela fiscalização e o valor pelo qual a venda teria sido realizada em razão da aplicação do fator de conversão, exemplificando o layout como foi elaborado a planilha.

O autuante se pronunciou, fls. 1.055 a 1.062, destacando que com o advento do SPED o levantamento quantitativo de estoque é realizado exclusivamente com informações digitais, sem possibilidade de introdução de dados por parte do executante, tecendo outras considerações a este respeito.

Acrescentou que esta ressalva é no sentido de refutar as alegações do autuado de que a autoridade fiscal aplicou indistintamente o fator de conversão para todas as notas fiscais (fl. 839), e que de forma absurda atribuiu preços médios de entrada ao preço unitário real da mercadoria, pretendendo transferir-lhe a responsabilidade por seus erros e equívocos, como se o grave erro cometido fosse algo tão irrelevante a ponto de ser classificado como um erro formal.

Reiterou que o levantamento de estoque efetuado foi realizado com as informações constantes da EFD informada pelo autuado, com a importação de todas as notas fiscais emitidas e recebidas, portanto os resultados obtidos decorrem exclusivamente da integralidade das informações prestadas pelo contribuinte e constantes em documentos fiscais emitidos e recebidos pelo mesmo.

Citou que, no caso em tela o representante legal da empresa, Sr. Rodrigo Timm, lhe respondeu por e-mail que havia efetuado a retransmissão dos arquivos retificadores com as correções das inconsistências dos arquivos da EFD, anexando os respectivos recibos de entrega. Entretanto, embora o autuado tenha informado que o Bloco H do SPED está correto e que os fatores de conversão nele indicados e reiterados também estão corretos, não estando em discussão nestes autos, indagou como se justifica a informação de fatores de conversão pelo autuado em sua EFD justamente dos itens em que o mesmo afirma categoricamente que se tratam de Kg e não de Cx, consoante consta nas telas afixadas à fl. 1.054.

Com isso defendeu que está estampada a contradição posta pelo autuado uma vez que o fato acima está sim em discussão porque tem reflexo direto nos resultados obtidos, e, se este afirma que houve apenas um erro formal na emissão dos documentos fiscais, sem impacto nos cálculos dos valores da operação, do preço unitário, da base de cálculo e do ICMS destacado, bastaria ter informado em seu Registro 0220 da EFD que a conversão de Cx para Kg seria 1 (uma unidade), que resolveria toda a questão, já que a lógica do sistema é processar os dados inseridos no mesmo, posto que, se o contribuinte informa um dado incorreto é lógico que o resultado refletirá a informação incorreta, fato que provavelmente aconteceu com a informação presumivelmente incorreta do fator de conversão, quando o autuado efetuou a retificação os seus arquivos.

Ainda a respeito da discussão acerca do fator de conversão, observou que o autuado listou no demonstrativo erro de infrações de estoque 2016 (doc. 02), 22 (vinte e dois) itens de mercadorias e notas fiscais respectivas, onde foram informadas as unidades de comercialização de forma equivocada, segundo o mesmo, e no do exercício de 2017 (doc. 3) 02 (dois) itens de mercadorias e notas fiscais respectivas, onde também foram informados de forma equivocada as unidades de comercialização.

Neste sentido tomou como exemplo o item 266 – Coração da Alcatra, onde foi informado na EFD o fator de conversão da unidade Cx para a unidade de inventário Kg é 25.000, indagando se a unidade Cx foi informado equivocadamente em algumas notas fiscais de vendas emitidas pelo autuado, ou seja, não existem saídas em Cx para o referido item, por que foi informado na EFD retificadora o fator de conversão de 25.000 e, por extensão os demais itens?

Quanto a análise das planilhas apresentadas pelo autuado em sua manifestação, disse que, de imediato, percebeu que o mesmo não atendeu ao pedido da diligência posto que, deveria apresentar um levantamento com base nas notas fiscais, indicando a unidade de medida caixa, mas se refiram efetivamente as unidades em saídas em quilo, apresentando ao final as divergências apuradas por cada exercício, o que não ocorreu, visto que, foram apresentadas duas planilhas (fls. 850 a 892) em que lista o número da nota fiscal, chave de acesso, cod. do produto, nome do produto, umNota, \_umCorreta, unitMédioFiscal e unitKgMota.

Disse que analisando tais planilhas não chegou a nenhuma conclusão, posto que o mesmo não efetuou uma correlação do item com a unidade de comercialização supostamente equivocada com o resultado do item com a unidade de medida correta, constante no levantamento de estoque, não indicando quais foram as divergências apuradas em cada exercício, qual o reflexo no resultado obtido, se a omissão do estoque seria zerada ou remanesceria alguma quantidade, dentre outros questionamentos, citando, ainda, que a NF 461582 citada pelo autuado como elemento de prova não se encontra presente no levantamento de estoque.

Pontuou, ainda, que o item 2 da diligência não foi atendido porque não foi efetuado pelo autuado a confrontação dos itens de mercadorias com as unidades incorretas com o indicado no levantamento fiscal, e, ainda, não foi apontado, ao final, por cada exercício, as divergências

apuradas, também solicitadas pela diligência.

Para concluir observou que, diferentemente do que apregoa o autuado, a solução da questão seria através de uma revisão pelo autuado dos fatores de conversão informados referentes aos itens que tiveram a constatação de erro na indicação da unidade de comercialização em algumas notas fiscais. Portanto, deveria o autuado efetuar uma depuração nos 24 (vinte e quatro) itens em que ocorreram o problema e comprovar nos autos que foi informado fator de conversão de forma incorreta em sua EFD, o que não aconteceu.

Consta às fls. 1.070 a 1.075, novo pronunciamento do autuante, relacionada a diligência solicitada, onde, após tecer considerações relacionadas aos aludidos fatores de conversão, observou que considerando que o autuado se furtou a cumprir sua parte na resolução do problema por ele mesmo criado e buscando o encerramento definitivo da lide, objeto desta diligência, disse que lançou mão a obra, e refez o trabalho recomendado pela JJF, extra sistema SIAF, conforme passou a explanar.

Assim é que, em relação a Infração 03, disse que efetuou através de Planilha Excel, o ajuste de entradas e saídas dos itens de mercadorias arroladas pelo autuado em sua Manifestação, considerando as entradas e saídas antes da aplicação dos fatores de conversão informados na EFD retificadora. Com isso, considerando que tanto as entradas como as saídas dos referidos itens se deram em quilo (kg) e não em caixa (Cx), excluiu o efeito multiplicador do referido item aplicando o fator 1.

Desta forma, pontuou que chegou a Planilha denominada Anexo IV-A, fl. 1.076 a 1.087, sendo constatado Omissão de entradas superior as de saídas, que passou do valor lançado originalmente de R\$ 1.697.038,19 para o valor total histórico de R\$ 943.335,46, destacando que dos itens arrolados, após os ajustes efetuados, 11 (onze) deles deixaram de apresentar omissões no exercício de 2016.

Quanto ao exercício de 2017, com o ajuste dos itens questionados, código 312 Picanha bovina resfriada e 364830, Filé de Merlusa Inter, a omissão de saídas passou a ser o em valor monetário do que a de entradas, razão pela qual a infração referente ao exercício de 2017 passou a ser *“Omissão de saídas de mercadorias tributadas maior que de entrada”*, conforme demonstrativos constantes do Anexo V-A, fls. 1.089 a 1.113, perfazendo o valor total histórico de R\$ 119.054,37, seguindo orientação contida nos artigos 12 a 14 da Portaria 445/98.

Acrescentou que, de igual forma, elaborou em planilha Excel a apuração dos itens de mercadorias que apresentaram omissões de entradas, a partir do ajuste das quantidades após a revisão efetuada, demonstrada nas planilhas informadas anteriormente, sujeitos a antecipação tributária, sendo que, tais omissões implicaram na falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por este ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em exercício fechado.

Com esses procedimentos o valor histórico da infração 04, no exercício de 2016 passou de R\$ 6.658.232,23 para R\$ 4.343.690,83, conforme demonstrativos Anexo VI-A, fls. 1.115 a 1.132.

Quanto ao exercício de 2017, por igual, o valor desta infração passou de R\$ 4.518,07 para R\$ 3.467,16.

Por fim, quanto a infração 05, efetuou o mesmo procedimento em relação aos itens anteriores, sendo que, em relação ao exercício de 2016 o valor histórico do débito passou de R\$ 589.365,19 para R\$ 345.456,91, Anexos VI-A e VIII-A, fls. 1.134 a 1.141, enquanto para o exercício de 2017 o débito passou do valor de R\$ 424,19 para R\$ 399,92, sendo, finalmente, elaborado demonstrativo de débito, Anexo XVII, fls. 1.146 a 1.147.

O autuado foi intimado a respeito do resultado alcançado através da diligência realizada, tendo se pronunciado conforme fls. 1.152 a 1.169, fazendo inicialmente um retrospecto dos fatos inseridos nos autos, reportando-se, em seguida, ao que considera como equívocos contidos na diligência em relação aos fatores de conversão, indicando que ainda restam algumas reduções a serem

efetuadas após a quinta diligência, sendo: item 3 no valor de R\$ 87.028,73 remanescendo o saldo devedor na ordem de R\$ 975.361,10; item 4 no valor de R\$ 49.082,30 remanescendo o saldo devedor de R\$ 4.298.075,69 e mantido o valor de R\$ 345.856,63 referente ao item 5, cujas planilhas disse que estão anexadas à presente manifestação, passando a apontar os ajustes que ainda considera necessários de serem efetuados.

Passou, em seguida a se reportar as preliminares de nulidade do lançamento, onde repetiu os mesmos argumentos já trazidos relacionados a ausência de motivação, cerceamento de defesa e cobrança em duplicidade, procedimento este que também o fez em relação os argumentos relacionados ao mérito da autuação, focando sobretudo ao fato de que, segundo afirma, as diferenças de estoque apuradas são decorrentes das remessas em razão de alteração de endereço que efetuou, sendo que, no ano de 2015, antes dos fatos geradores em discussão, firmou com a empresa Uniklog contrato de prestação de serviço de armazenagem e movimentação de produtos, onde essa empresa ficava responsável pela armazenagem e conservação das mercadorias, conforme contrato anexado aos autos.

Aduziu que, diante disso, para fins de operacionalização desse contrato, optou por abrir um endereço filial na central logística da Uniklog, contudo, ao emitir os documentos necessários para dar suporte à transferência entre seus estabelecimentos, ao invés de ter indicado nos documentos fiscais que a destinatária das transferências seria a sua própria filial, acabou indicando indevidamente a Uniklog.

Concluiu apresentando os mesmos pedidos já apresentados nas suas manifestações anteriores.

Mais uma vez o autuante se pronunciou nos autos, fls. 1.173 a 1.184, onde em relação aos mencionados equívocos na diligência em relação aos fatores de conversão, pontuou não concordar com os argumentos defensivos uma vez que no SPED / EFD, não existe obrigatoriedade para a informação detalhada das notas fiscais emitidas, notadamente a sua descrição e unidade medida.

Citou que o erro na indicação de medidas dos itens comercializados em algumas notas fiscais não prejudicou a eficácia das operações comerciais realizadas pelo autuado, haja vista que os preços unitários correspondem às unidades de medidas corretas, ou seja Kg ao invés de Cx, observando que, neste caso, bastaria a emissão de carta de correção eletrônica para regularizar a questão junto aos seus clientes.

Entretanto, observou, o autuado não se convenceu de outro equívoco praticado, com reflexos importantes no levantamento quantitativo, posto que, sabedor que tinha se equivocado na indicação das unidades de medidas nas notas fiscais, não deveria informar em sua EFD fatores de conversão de unidade CX para KG, nos itens comercializados com tal equívoco, conforme já amplamente tratado em informações anteriores, indagando se a unidade Cx no documento fiscal foi efetuada de forma incorreta por qual razão o autuado informou em sua EFD fatores de conversão relativamente aos itens constantes dos referidos documentos, conforme comprovado em sua EFD.

Ressaltou, contudo, que mediante autorização hierárquica efetuou contato com o Gestor Tributário do autuado, sobre a possibilidade de, mediante autorização expressa da SEFAZ, efetuar retificação das EFDs, mormente quanto ao Registro 0220, para a devida e necessária correção da informação equivocada dos fatores de conversão das unidades de medida inexistentes, ante os sucessivos argumentos defensivos, contudo não houve resposta do autuado neste sentido.

Passou a se referir aos alegados equívocos suscitados pelo autuado em relação ao item 03, destacando a citação do autuado de que “*após sua análise complementar, observou que os documentos fiscais estão corretos, já que os produtos listados são efetivamente comercializados em caixa*”, pontuando que, em assim sendo, fica valendo para todos os efeitos o levantamento fiscal original, apresentando outras considerações a este respeito.

Apresentou análises e comentários acerca dos demais ajustes citados em relação aos itens 04 e 05,

sustentando não concordar com as alegações trazidas pelo autuado em relação aos itens citados, razão pela qual ratificou as informações prestadas na conclusão da diligência às fls. 1.055 a 1.149.

Após rebater todas as alegações relacionadas as nulidades suscitadas pela defesa, acima citadas, procedendo, por igual, em relação aos argumentos de mérito, observando nada mais ter acrescentar, mesmo porque, na Manifestação o autuado repetiu os mesmos argumentos apresentados na Defesa, já contestados, além de que, tais assuntos, não foram objeto da diligência solicitada, destacando, finalmente, que o argumento do autuado de que *"houve mudança de endereço do estabelecimento, o que propiciou a transferência das mercadorias"*, não se sustenta na medida em que consultando o Sistema INC da Sefaz, não consta no histórico de endereço nenhum registro de mudança de endereço do autuado.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Victor Hugo Macedo do Nascimento, OAB/SP nº 329.289, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O Auto de Infração sob análise foi lavrado em 20/03/2019 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 9.142.493,55 em decorrência de 08 (oito) imputações, todas discriminadas no relatório antecedente ao presente voto.

Em preliminar o autuado arguiu a nulidade do lançamento por considerar que o mesmo se encontra eivado de nulidades, uma vez que *(i)* é pautado exclusivamente em presunções, que é vedado pela legislação (infração 03); *(ii)* é oriundo de um levantamento fiscal precário, especialmente por, nas infrações 03, 04 e 05, não indicar a origem da mercadoria cuja entrada foi supostamente omitida, na medida em que a depender da origem da mercadoria, o tratamento tributário é específico (ICMS ST, antecipação parcial, antecipação total, etc), o que acaba por cercear o seu direito de defesa, e *(iii)* imputa o pagamento de ICMS ST e ICMS antecipado sobre as mesmas mercadorias (infrações 04 e 05), o que, todavia, não pode prevalecer, sob pena de se tributar duas vezes o mesmo fato gerador, acrescentando, ainda, que irá demonstrar a improcedência *in totum* do Auto de Infração.

Da análise dos argumentos acima se verifica que, apesar do autuado em seus pedidos, se referir a nulidade do Auto de Infração, em verdade, sua insurgência, em preliminar, está relacionada ao levantamento quantitativo de estoque, de ambos os exercícios autuados, que abrangem as infrações 03, 04 e 05, ora enfrentadas.

Ao se reportar a infração 03 citou que o lançamento está pautado exclusivamente em presunções, ausência de motivação, o que é vedado pela legislação tributária.

Neste contexto é de se ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque foi efetuado tomando por base a Escrituração Fiscal Digital – EFD do autuado, assim como, de forma concomitante, a documentação fiscal eletrônica disponibilizada pelo mesmo, relacionadas as movimentações de entradas e de saídas de mercadorias em ambos os exercícios, além dos dados pertinentes aos estoques finais de mercadorias devidamente inventariados.

Assim é que, a infração 03, onde foi exigido ICMS no total de R\$ 1.758.484,82, acusa o autuado de *"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 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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Conforme Demonstrativos constantes dos Anexos IV e V, referentes aos exercícios de 2016 e 2017, cujas cópias foram entregues ao representante legal do estabelecimento em mídia tipo CD-R, mediante recibo, valendo ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque com realizado de acordo com a metodologia consignada nos artigos 13 e*

14 da Portaria nº 445/98 e de acordo com a Instrução Normativa nº 56/2007”, e tem como enquadramento legal os Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 23-A, inciso II, ambos da Lei nº 7.014/96, c/c o Art. 13, inciso II da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Depreende-se, portanto, que o levantamento quantitativo apurou ocorrências tanto de omissões de entradas quanto de saídas de mercadorias, no mesmo período fiscalizado, tendo a exigência tributária recaído sobre o valor de maior expressão monetária, neste caso, sobre as omissões de entradas de mercadorias.

Vê-se, portanto, que a motivação para implementação do lançamento está posta de forma clara e possui total respaldo legal, conforme passo a expor.

A Lei nº 7.014/96, em seu art. 4º, § 4º, inciso IV, dispõe:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*(...)*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:*

*(...)*

*II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

*a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*

*b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*

*c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*

*d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*

*e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.*

Já a Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, nos casos onde foram apuradas tanto omissões de entradas como de saídas de mercadorias, que é a situação presente nestes autos, dispõe em seu Art. 13:

*Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;*

*Nota: A redação atual do inciso “I” do art. 13º foi dada pela Portaria nº 159 de 24/10/19, DOE de 25/10/19, efeitos a partir de 25/10/19.*

*Redação originária, efeitos até 24/10/19:*

*“I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, “a”, e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;”*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

*a) deve ser exigido 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 a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;*

*Nota: A redação atual da alínea “a” do inciso “II” do art. 13 foi dada pela Portaria nº 159 de 24/10/19,*

DOE de 25/10/19, efeitos a partir de 25/10/19.

Redação originária, efeitos até 24/10/19:

"a) deve ser exigido 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 a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º);"

b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado;

Nota: A redação atual da alínea "b" do inciso "II" do art. 13 foi dada pela Portaria nº 159 de 24/10/19, DOE de 25/10/19, efeitos a partir de 25/10/19.

Redação originária, efeitos até 24/10/19:

"b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado (RICMS/97, art. 60, § 1º);"

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deverá ser observado o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

Nota: A redação atual da alínea "c" do inciso "II" do art. 13 foi dada pela Portaria nº 159 de 24/10/19, DOE de 25/10/19, efeitos a partir de 25/10/19.

Redação originária, efeitos até 24/10/19:

"c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b"));"

d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo, ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;

Nota: A redação atual da alínea "d" do inciso "II" do art. 13 foi dada pela Portaria nº 159 de 24/10/19, DOE de 25/10/19, efeitos a partir de 25/10/19.

Redação originária, efeitos até 24/10/19:

"d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;"

e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.

Desta maneira, e a luz dos dispositivos legais acima transcritos, o levantamento de estoque levado a efeito está consubstanciado em presunção legal, inexistindo, portanto, motivação para decretação da sua nulidade.

Convém destacar que os levantamentos obedeceram todas as normas legais que possibilitaram os mais amplos meios de defesa, o que afinal foi exercido pelo autuado, nos quais contém, de forma analítica, detalhada e compreensível, os levantamentos das quantidades de mercadorias concernentes as entradas e as saídas de cada produto, com a indicação do código respectivo, atribuído pelo autuado, a unidade de medida, a descrição do produto, a indicação dos estoques iniciais e finais, o cálculo do preço médio, enfim, todos os elementos necessários a consolidação do levantamento, inexistindo, portanto, qualquer cerceamento ao direito de defesa.

No tocante ao argumento de que o levantamento fiscal das infrações 03, 04 e 05 é precário por não indicar a origem da mercadoria que foi considerada como omitida, já que a depender da origem o tratamento tributário é específico (ST, antecipação parcial, etc), este argumento não se sustenta pois tais situações foram consideradas pelo autuante, consoante se verifica, com clareza, do demonstrativo intitulado Anexo IV, que contém, em relação a cada item, a situação tributária.

Em relação ao argumento de que ocorreu exigência de imposto em duplicidade em relação as infrações 04 e 05, tal argumento não pode prevalecer na medida em que, consoante previsão específica na Portaria 445/98, no levantamento fiscal foi apurado também omissões de entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária por antecipação, situação em que, foi exigido

o imposto pela falta de recolhimento do ICMS normal por solidariedade, infração 05, e o imposto pela falta de antecipação do ICMS por substituição tributária, infração 04, portanto, não existe exigência do imposto em duplidade.

Naquilo que se relaciona ao argumento de que o autuante converteu a unidade de medida “caixa” para “quilo” para efeito de alcançar o resultado apurado, tal argumento não se sustenta na medida em que foi considerada pelo autuante a unidade de medida informada pelo autuado em sua EFD, sendo inclusive, tal situação objeto de intimação encaminhada ao autuado antes da conclusão dos trabalhos de auditoria, tendo o autuado procedido a retificação da sua EFD ante as inconsistências apontadas pelo autuante, inclusive as relacionadas ao fator de conversão, Registro 0220, tendo os trabalhos de auditoria sido executados com base nas EFD retificadas. Portanto, afasto, também, este argumento de nulidade.

De maneira que, estando preenchidos todos os requisitos previstos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do estado da Bahia – RPAF/BA, deixo de acolher a totalidade dos argumentos trazidos pelo autuado a título de nulidade do Auto de Infração, especialmente em relação as infrações 03, 04 e 05.

Dito isto, passo ao exame do mérito da autuação, destacando que o presente PAF foi objeto da realização de 05 (cinco) diligências fiscais, cujos resultados apresentados, considero suficientes para formação da minha convicção como julgador.

Assim é que, a **Infração 01 – 03.02.02**: “*Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Realização de operações comerciais sem tributação, ou seja, com mercadorias tributadas, tais como filé de bacalhau, charque, jerked beef, pescados e hambúrguer, tudo conforme Demonstrativos constantes dos Anexos I e II, referentes aos exercícios de 2016 e 2017*”, cujo valor lançado foi na ordem de R\$ 38.106,84, com multa de 60%.

A arguição defensiva foi no sentido de que a exigência tributária deveria ser cancelada na medida em que houve emissão de notas fiscais complementares resultando no pagamento integral do imposto exigido.

Apesar do autuante, no primeiro momento não ter acolhido o argumento defensivo, posteriormente, quando da realização da terceira diligência, acolheu o argumento em relação as mercadorias Charque, Jerked Beef, Filé de Merluza e Filé de Polaca, uma vez que comprovou a emissão da nota fiscal de complemento, sendo tais itens excluídos da infração 01, **com o que concordo**.

Entretanto, manteve na autuação, as exigências pertinentes aos itens a seguir, visto que não foram localizadas as notas fiscais complementares a eles referentes, cujas notas fiscais originais foram emitidas com a alíquota “zero”:

- Filé de bacalhau: Art. 265, II, “e” do RICMS/BA, cuja isenção não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado;
- Carne de frango coz cong desfiada: a norma do art. 271 que dispensa o pagamento do imposto não alcança a carne cozida, à qual é normalmente tributada;
- Lombo de cação: trata-se de pescado, cujo benefício da isenção (art. 265, II, “e”) foi revogado a partir de 01/06/2016 enquanto que as saídas sem tributação, objeto da autuação, ocorreu em 09/06/2016, não tendo sido localizada nota fiscal de complementação do imposto.
- Hamburger: Mercadoria normalmente tributada, sem emissão de nota fiscal de complementação do ICMS;

Desta maneira e com a manutenção dos itens acima indicados, a infração 01 foi reduzida de R\$ 38.106,84 para R\$ 4.954,31, situação esta que acolho.

**Infração 01 Parcialmente Subsistente no valor de R\$ 4.954,31.**

Naquilo que pertine a **Infração 02 – 03.02.05**: “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte realizou operações comerciais com mercadorias tributadas dando o tratamento de mercadorias não tributadas, ou seja, com base de cálculo igual a zero, tais como filé de bacalhau, charque, jerked beef, e salsicha, tudo conforme Demonstrativos constantes dos Anexos III, referente ao exercício de 2016”, cujo valor lançado foi na ordem de R\$ 9.412,18, com multa de 60%, o autuante, quando da sua última intervenção, declarou que o autuado apresentou documentação comprobatória referente ao complemento do ICMS em relação as mercadorias Charque e Jerked Beef, as quais foram excluídas da autuação, sendo, contudo, mantida a exigência em relação aos produtos Filé de bacalhau e Salsicha Aperitivo Bordem, haja vista que estes itens não se encontram albergados pela isenção.

Com isso, a infração 02 foi reduzida do valor de R\$ 9.412,18 para R\$ 638,65, cujo posicionamento acolho.

**Infração 02 parcialmente subsistente no valor de R\$ 638,65.**

As infrações 03, 04 e 05 que se referem a levantamento quantitativo de estoque, serão aqui analisadas conjuntamente, em razão da interligação entre as mesmas.

Inicialmente faço o registro de que, quando da solicitação da 1ª diligência, fls. 643 e 644, foi pedido que o autuante considerasse em seus levantamentos as notas fiscais que foram objeto das penalidades aplicadas através das infrações 07 e 08, **caso abarcassem os mesmos produtos objeto da autuação**.

Apesar da resistência do autuante em atender tal solicitação, posteriormente tal situação foi esclarecida na medida em que o próprio autuado informou que “**os documentos se referem a devoluções simbólicas de quebra de peso/preços e descartes**”.

Da análise levada a efeito pelo autuante restou esclarecido que ao invés do autuado receber o documento de devolução simbólica das perdas, quebras e descartes e efetuar a devida baixa no estoque, através de emissão de nota fiscal na forma prevista pelo Art. 312, IV, § 2º do RICMS/BA, realizou apenas um controle interno para efeito de acompanhamento do fluxo financeiro de seus clientes.

Nesta condição vejo que, realmente, tais documentos não poderiam interferir no levantamento do estoque na medida em que o autuado não procedeu o registro das baixas pertinentes, se cabíveis, consequentemente, concordo que não podem ser consideradas no levantamento fiscal, pois, o procedimento correto teria sido o ingresso da nota de devolução simbólica e, em seguida, através da emissão de nota fiscal de emissão própria, fosse processada a baixa no estoque, para efeito de regularização, o que não ocorreu.

No que diz respeito ao argumento defensivo de que as operações de remessas por conta e ordem tiveram suas saídas consideradas em duplicidade, ou seja, foram consideradas as remessas de vendas e aquelas emitidas por conta e ordem para a empresa Uniklog Logística Ltda.

Da análise dos elementos contidos nos autos, vejo que o autuante, em diligência realizada, de maneira acertada, explicou a forma como o autuado procedeu em relação a tais operações, isto é, remessas e retorno de armazenagem, com utilização de CFOP diversos, quando, ao seu entendimento bastaria ter utilizado tão somente os CFOP 5.905 nas remessas e 1.906 nas entradas por retorno.

Com isso disse que teve que incluir no levantamento de estoque os CFOPs 1.906, 5.905 e 5.949, excluindo apenas as operações com palletes de madeira.

Nesse sentido, esclareceu que utilizando as informações prestadas pelo autuado e contidas no Bloco H da sua EFD, relativamente ao Inventário, considerou tanto as mercadorias inventariadas do próprio autuado quanto aquelas em poder de terceiros, no caso a Uniklog Logística.

Registro que, em relação ao argumento de que “*houve mudança de endereço do estabelecimento*”,

*o que propiciou a transferência das mercadorias*”, este não se sustenta na medida em que o próprio autuante informou que consultando o Sistema INC da Sefaz, não consta no histórico de endereço nenhum registro de mudança de endereço do autuado.

Com isso, apresentou novo levantamento de estoque, com a seguinte configuração do débito:

**Infração 03:** Exercício de 2016 – Valor devido R\$ 1.674.440,06

Exercício de 2017 – Valor devido R\$ 61.446,63

Total devido **R\$ 1.735.886,69**

**Infração 04:** Exercício de 2016 – Valor devido R\$ 6.524.365,42

Exercício de 2017 - Valor devido R\$ 4.518,07

Total devido **R\$ 6.528.883,49**

**Infração 05:** Exercício de 2016 - Valor devido R\$ 575.978,52

Exercício de 2017 - Valor devido R\$ 424,19

Total devido **R\$ 576.402,71**

O resultado apurado foi objeto de cientificação ao autuado, que se pronunciou contrário aos novos valores apresentados pelo autuante. Este fato motivou o encaminhamento do processo a nova diligência, que, ao meu entender, esclareceu todas as dúvidas questionadas, as quais, se encontram delineadas ao longo do relatório que antecede o presente voto.

Não se pode perder de vista que este PAF foi objetivo de realização de 05 (cinco) diligências, todas relacionadas as infrações pertinentes ao levantamento quantitativo de estoque, portanto ao meu entender, a última diligência, ainda que questionado, em parte seu resultado pelo autuado, a tomo como definitiva para formação do meu convencimento.

Assim é que considero acertado o posicionamento do autuante que, ao destacar que o autuado não apresentou elementos que, de fato, viessem chegar a resolução do problema por ele mesmo criado, ao indicar erroneamente nos documentos fiscais e na EFD unidades de medida incorretas, refez o trabalho recomendado pela JJF de acordo com o contido no pedido de diligência, tendo, para tanto, o executando extra sistema SIAF.

Isto posto vejo que em relação a Infração 03, o autuante disse que efetuou através de Planilha Excel, o ajuste de entradas e saídas dos itens de mercadorias arroladas pelo autuado em sua Manifestação, considerando as entradas e saídas antes da aplicação dos fatores de conversão informados na EFD retificadora. Com isso, considerando que tanto as entradas como as saídas dos referidos itens se deram em quilo (kg) e não em caixa (Cx), excluiu o efeito multiplicador do referido item aplicando o fator 1.

De maneira que, em relação a Infração 03, exercício de 2016, omissão de entradas superior as de saídas, passou do valor lançado originalmente de R\$ 1.697.038,19 para o valor total histórico de R\$ 943.335,46, destacando que dos itens arrolados, após os ajustes efetuados, 11 (onze) deles deixaram de apresentar omissões no exercício de 2016.

Em relação a este item, cujo resultado final apontado pelo autuante resultou no valor devido de R\$ 943.335,46, com o qual concordo, o qual é inferior ao valor citado pelo autuado como saldo remanescente na ordem de R\$ 975.361,10, fls. 1.155.

Quanto ao exercício de 2017, com o ajuste dos itens questionados pela defesa, códigos 312 Picanha bovina resfriada e 364830, Filé de Merlusa Inter, a omissão de saídas passou a ser o em valor monetário superior do que a de entradas, razão pela qual a infração referente ao exercício de 2017 passou a ser “*Omissão de saídas de mercadorias tributadas maior que de entrada*”, conforme demonstrativos constantes do Anexo V-A, fls. 1.089 a 1.113, perfazendo o valor total histórico de R\$ 119.054,37, tendo o autuante seguido a orientação contida nos artigos 12 a 14 da Portaria 445/98.

Ocorre, entretanto, que o valor lançado originalmente em relação a este item foi na ordem de R\$ 61.446,63, valor este que deve ser mantido tendo em vista a impossibilidade de se majorar o valor lançado.

Com esses procedimentos o valor histórico da infração 03, no exercício de 2016 passou de R\$ 1.697.038,19 para o valor total histórico de R\$ 943.335,46, enquanto que, para o exercício de 2017, fica mantida a exigência na ordem de R\$ 61.446,63, totalizando débito desta infração o montante de R\$ 1.004.782,09.

Em relação a infração 04, também acolho o resultado obtido pelo autuante em sua última diligência, tendo o débito original do exercício de 2016 sido reduzido do valor original de R\$ 6.658.232,23 para R\$ 4.343.690,83, enquanto que, em relação ao exercício de 2017, por igual, o valor desta infração passou de R\$ 4.518,07 para R\$ 3.467,16, totalizando o valor devido em relação à presente infração para R\$ 4.347.157,99, fl. 1.146.

Quanto a infração 05, onde o autuante efetuou o mesmo procedimento em relação aos itens anteriores, sendo que, em relação ao exercício de 2016 o valor histórico do débito passou de R\$ 589.365,19 para R\$ 345.456,91, Anexos VI-A e VIII-A, fls. 1.134 a 1.141, enquanto para o exercício de 2017 o débito passou do valor de R\$ 424,19 para R\$ 399,92, sendo, finalmente, elaborado demonstrativo de débito, Anexo XVII, fls. 1.146 a 1.147, totalizando o débito desta infração no montante de R\$ 345.856,83, fl. 1.146.

Naquilo que se relaciona a **Infração 06 – 06.05.01:** “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Refere-se a falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota resultante de Notas Fiscais eletrônicas com mercadorias destinadas a uso e/ou consumo e bens para o ativo imobilizado, notadamente equipamentos de informática e cartuchos de toner para impressora, destinados ao estabelecimento auditado e não escrituradas em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, conforme demonstrativos constantes dos Anexos X e XI, referentes aos exercícios de 2016 e 2017*”, cujo valor lançado foi na ordem de R\$ 15.244,36, com multa de 60%, foi alegado pelo autuado que não é devida a diferença de alíquota por se tratar de mercadorias enviadas pela empresa HP Brasil Ind. e Com, de Equipamentos Eletrônicos Ltda., em razão de contrato de prestação de serviço firmado entre ambos, conforme doc. 08, fls. 526 a 572.

Acrescentou que o referido contrato tem como objeto o serviço de gerenciamento de impressão e contempla, dentre diversas atividades, a reposição de materiais consumidos pelos equipamentos instalados nas suas dependências, como, por exemplo, cartucho de impressora, dentre outros, razão pela qual se reveste em operações de prestação de serviço e não de venda de mercadoria, cujo cartucho oferecido por fora de contrato tem efeito meramente de posse, não de propriedade.

A exigência relacionada a presente infração está demonstrada nos documentos de fls. 296 a 300. Do exame desses documentos tem-se que ele abrange diversos tipos de materiais distintos, enquanto que o autuado só questionou o item cartucho, o qual foi mantido pelo autuante, ao argumento de que a exigência da Difal não está recaendo sobre o item “*cartucho*” e sim sobre “*toner*” consumido pelo autuado.

Alegou o autuante que o fornecedor emitiu as notas fiscais do item cartucho toner, devidamente valoradas e com aplicação da alíquota interna de 07% do Estado de São Paulo, citando como exemplo a Nota Fiscal nº 57810, fl. 309.

Analizando o Contrato de Prestação de Serviços de Gerenciamento de Impressão e Outras Avenças, fl. 527, juntado pelo autuado, extrai-se do item “Descrição dos Serviços”, que aqueles que serão prestados pela HP contempla em seu item “b” – Reposição de materiais de consumo dos equipamentos alocados nas dependências do Cliente, na medida da necessidade, “mantendo para isto um estoque mínimo no site do cliente”.

E isto se confirma através do próprio DANFE nº 057.810, fl. 309, citado pelo autuante para efeito de

ratificar a autuação, que a natureza da operação nele constante é “*Remessa para Reposição*” CFOP 6949. Portanto, dúvidas não restam que devem ser excluídas da autuação todas as exigências relacionadas aos produtos Cartucho de Toner, pois, não se referem a aquisições pelo autuado de materiais para uso e consumo próprio, mas de reposições efetuadas pela empresa HP em face da existência de Contrato de Prestação de Serviços específicos.

Isto posto, a infração 06 remanesce parcialmente subsistente de acordo com o demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 06 - DEMONSTRATIVO DO DÉBITO			
Mês/Ano	Vlr. Histórico	Exclusão Cartucho	Vlr. Devido
Jan.16	329,21	0,00	329,21
Mar.16	216,29	216,29	0,00
Abr.16	4.604,35	350,31	4.254,04
Mai.16	3.097,45	264,07	2.833,38
Jun.16	163,90	163,90	0,00
Jul.16	195,53	195,53	0,00
Ago.16	973,90	253,90	720,00
Set.16	377,46	377,46	0,00
Out.16	319,08	319,08	0,00
Nov.16	130,35	130,35	0,00
Dez.16	130,35	130,35	0,00
Jan.17	279,29	279,29	0,00
Fev.17	491,91	491,91	0,00
Mar.17	840,43	840,43	0,00
Abr.17	242,94	242,94	0,00
Mai.17	279,30	279,30	0,00
Jun.17	220,43	220,43	0,00
Jul.17	600,13	578,43	21,70
Ago.17	279,29	279,29	0,00
Set.17	422,67	422,67	0,00
Out.16	630,27	630,27	0,00
Nov.17	348,14	348,14	0,00
Dez.17	71,69	71,69	0,00
<b>Total</b>	<b>15.244,36</b>	<b>7.086,03</b>	<b>8.158,33</b>

As infrações 07 e 08 se referem a penalidades por descumprimento de obrigações de natureza acessória em razão da falta de registro de notas fiscais de entradas, na escrita fiscal do autuado, relacionadas a mercadorias tributáveis e não tributáveis.

Em sua defesa o autuado não comprovou a escrituração das notas fiscais objeto da autuação, apenas se limitou a suscitar a redução das penalidades aplicadas com base no Art. 42, inciso IX da lei nº 7.014/96, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, ao argumento de que tal fato não gerou prejuízo ao erário estadual visto que não há exigência de ICMS em relação a estes itens da autuação.

Vejo que tal pedido não pode ser atendido visto que falece competência a este órgão julgador administrativo reduzir penalidades quer de natureza principal ou acessória, razão pela qual ficam mantidas as penalidades nos valores de R\$ 68.387,82 para a infração 07 e R\$ 317,86 para a infração 08, as quais, portanto, restam subsistentes.

No que diz respeito ao argumento de caráter confiscatório das multas aplicadas no presente Auto de Infração, o Art. 167, inciso I do regulamento do Processo Administrativo do estado da Bahia – RPAF/BA exclui da competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de constitucionalidade na legislação tributária posta, razão pela qual, as mesmas ficam mantidas, até porque possuem previsão legal pela Lei nº 7.014/96 e pelo Código Tributário deste Estado.

Por último, em relação ao pedido do autuado no sentido de que as intimações e notificações sejam direcionadas ao endereço do advogado que subscreveu a peça defensiva, informo que nada impede que o pleito seja atendido, entretanto, acaso isto não ocorra, não é motivo para nulidade da peça processual visto que as intimações atendem ao comando previsto pelo Art. 108 do

RPAF/BA.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ **5.780.253,48**, de acordo com a seguinte configuração: Infração 01 R\$ 4.954,31 (multa 60%); Infração 02 R\$ 638,65 (multa 60%); Infração 03 R\$ 1.004.782,09 (multa 100%); Infração 04 R\$ 4.347.157,99 (multa 100%); Infração 05 R\$ 345.856,83 (multa 60%); Infração 06 R\$ 8.158,33 (multa 60%); Infração 07 R\$ 68.387,82; e infração 08 R\$ 317,86.

INFRAÇÃO	VL. LANÇADO	VL. JULGADO	MULTA	RESULTADO
01 – 03.02.02	38.106,84	4.954,31	60%	PROC. EM PARTE
02 – 03.02.05	9.412,18	638,65	60%	PROC. EM PARTE
03 – 04.05.05.	1.758.484,82	1.004.782,09	100%	PROC. EM PARTE
04 – 04.05.08	6.662.750,30	4.347.157,99	100%	PROC. EM PARTE
05 – 04.05.09	589.789,38	345.856,83	60%	PROC. EM PARTE
06 – 06.05.01	15.244,36	8.158,33	60%	PROC. EM PARTE
07 – 16.01.01	68.387,82	68.387,82	---	PROCEDENTE
08 – 16.01.06	317,86	317,86	---	PROCEDENTE
<b>TOTAL</b>	<b>9.142.493,56</b>	<b>5.780.253,88</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207098.0002/19-4** lavrado contra JBS S/A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ **5.711.548,20**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 359.608,12, previstas nos incisos II “a”, “d” e “f” do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e de 100% sobre R\$ 5.351.940,08 com previsão no inciso III do mesmo dispositivo legal e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de R\$ **68.705,68**, previstas no inciso IX do mesmo dispositivo legal mencionado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR