

**PROCESSO** - A. I. N° 279459.0013/21-5  
**RECORRENTE** - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0026-04/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/10/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.J.F. N° 0319-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ANTECIPAÇÃO DO LANÇAMENTO. Fato não impugnado. Infração mantida; **b)** MERCADORIAS COM SAÍDAS BENEFICIADAS PELA ISENÇÃO. Apenas o produto sal de cozinha goza do benefício da isenção do imposto nas operações internas, por se tratar de produto essencial ao consumo popular que compõe a cesta básica. Infração parcialmente subsistente. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. Excluídas da autuação as operações relacionadas a transferências internas de mercadorias. Infração parcialmente subsistente; **b)** BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. OPERAÇÕES COM LEITE EM PÓ. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato não impugnado. Acusação mantida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE POR ESPÉCIE DE MERCADORIA. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Impossibilidade de exclusão das operações relacionadas a transferências de mercadorias, por refletirem movimentação física de estoque entre estabelecimentos distintos. Infração mantida. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Argumentos defensivos não apresentam correlação aos fatos apurados e demonstrados. Acusação mantida. Não acolhidas as arguições de nulidade, e indeferido o pedido de perícia técnica. Impossibilidade legal de apreciação pelo órgão julgador administrativo de questão relacionadas à constitucionalidade na legislação tributária posta. Mantidas as multas aplicadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 172 a 197) em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/06/2021 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 016.873.942) em 16/06/2021 (fl. 31), para exigir ICMS no montante histórico de R\$ 102.873,49, referente a períodos de apuração salteados ao longo dos exercícios de 2017 e 2018, agravado por multas de 60% (Infrações 01, 02, 03, 04 e 06) e 100% (Infração 05) sobre o valor lançado, e acréscimos legais.

Com essa decisão, o Sujeito Passivo se viu desonerado do montante de R\$ 12.293,74 (fl. 164), não sendo interposto recurso de ofício certamente por escapar à alçada recursal do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado por meio do Decreto nº 7.629, de 06/07/1999.

A acusação do cometimento de seis infrações foi enunciada da seguinte maneira:

**Infração 01 – 001.001.004:** Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) objeto da “antecipação parcial”, antes mesmo de seu recolhimento – Com Repercussão. Contribuinte abateu a maior o valor da antecipação parcial recolhida, conforme guias de recolhimento e livro apuração ICMS em anexo e gravação em DVD. [...]. **Enquadramento legal:** Inciso II do art. 309, Alínea “b” do inciso III e §§ 2º e 3º do art. 332 RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 e art.(s) 24, 25 e 26, Caput e § 6º da Lei 7.014/96. **Multa aplicada:** Alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 1.639,80.**

**Infração 02 – 001.002.003:** Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Contribuinte se creditou indevidamente do ICMS na aquisição da mercadoria “sal” conforme demonstrativo anexo e gravação em DVD. [...]. **Enquadramento legal:** Art. 29, § 2º da Lei 7.014/96 C/C art. 310, inciso I, alínea “a” do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 8.343,48.**

**Infração 03 – 003.002.002:** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Contribuinte aplicou alíquota errada nas saídas de mercadorias “bebidas quentes” que tem 27% como alíquota para cálculo do imposto. Tudo conforme demonstrativo anexo e gravação em DVD. [...]. **Enquadramento legal:** Artigos 15, 16 e 16-A da Lei 7.014/96. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 5.376,72.**

**Infração 04 – 003.002.005:** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Contribuinte reduziu indevidamente a base de cálculo nas saídas da mercadoria “leite em pó”, conforme demonstrativo anexo e gravação em DVD. [...]. **Enquadramento legal:** Artigos 17 a 21; e art. 23 da Lei 7.014/96 (a depender da hipótese). **Multa aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 3.111,35.**

**Infração 05 – 004.005.001:** Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Realizado o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, encontramos diversas diferenças quantitativas caracterizadas como “omissão de saídas”. Tudo conforme demonstrativos analíticos em anexo e gravação em DVD. [...]. **Enquadramento legal:** Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei 7.014/96 C/C art. 83, inciso I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e artigos 4º e 5º da Portaria 445/98. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 65.234,31.**

**Infração 06 – 007.001.001:** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Contribuinte deixou de fora dos cálculos da antecipação tributária algumas notas fiscais que entraram através CFOP 2102, conforme demonstrativos analíticos em anexo e gravação em DVD. [...]. **Enquadramento legal:** Art. 8º, § 4º inciso I, alínea “a” e art. 23 da Lei 7.014/96 C/C art. 289 do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 19.167,83.**

O contraditório desenvolveu-se de modo regular em primeiro grau de julgamento, com Defesa (fls. 33 a 68, mais documentos de fls. 69 a 112) e Informação Fiscal (fls. 115 a 117, mais documentos de fls. 118 a 148). A 4ª JF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

#### **VOTO**

Através do Auto de Infração em lide, foram imputadas ao autuado o cometimento de seis infrações com repercussão no ICMS, assim postas:

1 – “Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) objeto da “antecipação parcial”, antes mesmo de seu recolhimento – Com Repercussão. Contribuinte abateu a maior o valor da antecipação parcial recolhida, conforme guias de recolhimento e livro apuração ICMS em anexo e gravação em DVD”. Valor lançado R\$ 1.639,80, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

2 – “Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Contribuinte se creditou indevidamente do ICMS na aquisição da mercadoria “sal” conforme demonstrativo anexo e gravação em DVD”. Valor lançado R\$ 8.343,48, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

3 – “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Contribuinte aplicou alíquota errada nas saídas de mercadorias

“bebidas quentes” que tem 27% como alíquota para cálculo do imposto. Tudo conforme demonstrativo anexo e gravação em DVD”. Valor lançado R\$ 5.376,72, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

4 – “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Contribuinte reduziu indevidamente a base de cálculo nas saídas da mercadoria “leite em pó”, conforme demonstrativo anexo e gravação em DVD”. Valor lançado R\$ 3.111,36, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

5 – “Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Realizado o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, encontramos diversas diferenças quantitativas caracterizadas como “omissão de saídas”. Tudo conforme demonstrativos analíticos em anexo e gravação em DVD”. Valor lançado R\$ 65.234,41, exercícios de 2017 e 2018, mais multa de 100%, com previsão no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

6 – “Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Contribuinte deixou de fora dos cálculos da antecipação tributária algumas notas fiscais que entraram através CFOP 2102, conforme demonstrativos analíticos em anexo e gravação em DVD”. Valor lançado R\$ 19.167,83, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Em sua peça defensiva, o autuado, em preliminar, apresentou três argumentos objetivando a declaração de nulidade do Auto de Infração, os quais passo a analisar.

Como primeiro argumento, intitulado “Das violações às normas do Processo Administrativo Fiscal”, foi alegado que houve a imputação de seis infrações que não contêm vinculação entre as mesmas, com natureza distintas, dificultando sua defesa.

Para consubstanciar seu argumento, reportou-se à norma prevista no Art. 43 do RPAF/BA, assim como ao Art. 2º do mesmo Regulamento, para afirmar que o Auto de Infração é nulo, pelo fato do mesmo ter sido emitido sem a existência de vínculo entre as infrações.

Não vejo como dar guarida ao argumento defensivo acima posto. Isto porque, apesar do Auto de Infração conter seis infrações distintas, não resultou em qualquer empecilho ao pleno exercício da defesa, conforme alegado pelo autuado, inexistindo qualquer ofensa ao Art. 2º do RPAF/BA, conforme alegado.

A citação pelo autuado ao Art. 43 do RPAF/BA está totalmente equivocada, posto que o que ali consta é a proibição de lavratura de mais de um Auto de Infração relativo a tributos diversos, o que não é o caso.

Por outro lado, o Art. 40 do RPAF/BA dispõe que:

Art. 40 – “O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.

Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes”.

À luz do quanto acima colocado, poder-se-ia até se interpretar, que no caso presente deveriam ter sido lavrados mais de um Auto de Infração, entretanto, não vejo como se aplicar o regramento supratranscrito, na medida em que: (i) a norma utiliza o vocábulo **poderá** e não a expressão **deverá** lavrar; (ii) não houve infração à legislação tributária em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00, para que se pudesse lavrar um auto exclusivamente com essa infração.

Quanto à referência feita ao julgamento levado a efeito pelo Poder Judiciário deste Estado, nos autos da Ação Anulatória nº 0553332-16.2014.8.05.0001, cuja sentença no mérito, segundo o mesmo, foi confirmada pelo E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, não existe a comprovação de que se trata de caso idêntico ao que ora se analisa, portanto, não pode servir de paradigma para este julgamento.

Deixo, portanto, de acolher este pedido de nulidade.

O segundo argumento suscitado para efeito de nulidade do Auto de Infração, “Incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal e da designação do Fiscal Autuante”, após transcrever o Art. 196 do CTN, que trata de lavratura dos termos necessários para documentar o início da ação fiscal, citou que a legislação aplicável é a constante do Art. 28, § 1º do RPAF/BA, que especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias para execução do procedimento de fiscalização, prorrogável por igual prazo. Mencionou também, que de acordo com o Art. 41, I e II do RPAF/BA, o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópia dos termos lavrados na ação fiscal, dos demonstrativos e levantamentos elaborados e das provas imprescindíveis à



*demonstração do fato apurado, exigências estas, que ao seu argumento, não foram cumpridas pelo autuante, visto que a fiscalização teve origem na Ordem de Serviço nº 502192/21, a qual não lhe foi apresentada quando da ciência do lançamento fiscal, o que inviabiliza a constatação se o autuante estava designado para promover a atividade fiscalizatória, citando em seu socorro decisões proferidas por este CONSEF e Tribunais Administrativos de outros Estados.*

*Também não vejo como acolher este argumento defensivo, na medida em que se encontra à fl. 08 dos autos o Termo de Intimação para apresentação de livros e documentos, devidamente assinado de forma digital pelo autuado, o que supre o Termo de Início da Ação Fiscal (Art. 26, II do RPAF/BA), além de Recibo de Arquivo Eletrônico contendo a indicação de todos os arquivos (demonstrativos e levantamentos elaborados), entregues ao autuado, inexistindo assim qualquer ofensa de ordem procedimental.*

*Quanto à menção a Ordem de Serviço nº 502192/21 citada pelo autuado, não existe nenhuma obrigatoriedade para apresentação ao contribuinte quando do início da ação fiscal. Se trata de um documento interno, expedido pela Repartição Fazendária, a qual, afinal, atestou seu cumprimento de acordo com os vistos apostos pelas autoridades competentes na inicial do Auto de Infração.*

*Naquilo que se relaciona às decisões mencionadas pelo autuado em relação ao presente item, tal como as constantes no item anterior, não se adequam para justificar ou respaldar os argumentos defensivos.*

*Não acolho, portanto, este segundo pedido de nulidade do Auto de Infração.*

*No tocante ao terceiro argumento de nulidade intitulado “Da preterição do direito de defesa: o descumprimento de dispositivo legal e a ausência de comprovação da infração”, foi sustentado que os princípios mencionados pelo Art. 2º do RPAF/BA foram violados, tendo em vista que a liquidez do Auto de Infração requer a exibição de todos os dados tendentes à comprovação do exigido, descrevendo-se minuciosamente a infração e apresentando os documentos comprobatórios, sob pena de afrontar os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, com violação ao Art. 39, VI do RPPAF/BA, acrescentando que as planilhas que indicam as infrações 02, 03, 04, 05 e 06 não contém as chaves de acesso dos respectivos documentos fiscais, situação esta que considera ser incapaz de demonstrar com segurança o valor exigido, arguindo, desta forma, que o lançamento incorre em nulidade, por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável.*

*Trata-se de outro argumento que também não se sustenta. Isto porque o lançamento está acompanhado de todos os elementos que atestam os fatos apurados, com a devida motivação para o lançamento, enquanto que os documentos comprobatórios se encontram inseridos nas planilhas inerentes a cada infração, cujas cópias foram entregues ao autuado, possibilitando-lhe o pleno exercício da defesa.*

*Quanto à citação de que as planilhas que indicam as infrações nos 02, 03, 04, 05 e 06 não contém as chaves de acesso dos respectivos documentos fiscais, situação esta em que as considera ser incapaz de demonstrar com segurança o valor exigido, não pode ser aceita na medida em que as planilhas são autoexplicativas e foram disponibilizadas ao autuado, inclusive antes da expedição do Auto de Infração, consoante se verifica por exemplo às fls. 139 a 142, oportunidade em que o mesmo se manifestou a respeito das mesmas, através de representante do seu setor fiscal.*

*Ademais, pelo fato de se tratar de documentos indicados de forma individual, todos com suas características explícitas e em poder do autuado, não há que se falar em ausência de provas.*

*Não acolho, portanto, este terceiro pedido de nulidade.*

*Superadas as questões de ordem preliminar, passo ao exame do mérito da autuação, onde o autuado se defendeu apenas da infração 02 (utilização indevida de créditos fiscais referentes a mercadorias beneficiadas com isenção do imposto), infração 06 (utilização indevida de créditos fiscais em decorrência de destaque de imposto a maior), e infrações 03 e 05, naquilo que diz respeito à exigência de imposto nas operações de transferências internas de mercadorias.*

*Isto posto, indefiro o pedido de realização de perícia técnica, com fulcro no Art. 147, I e II do RPAF/BA, pelo fato de já se encontrarem nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como julgador.*

*Assim, é que em relação à infração 01 – crédito a maior referente à antecipação parcial, no montante de R\$ 1.639,80 e infração 04 – redução indevida da base de cálculo nas saídas de mercadorias “leite em pó” no montante de R\$ 3.111,35, não houve impugnação no mérito pelo autuado, as quais ficam mantidas.*

*Já em relação à infração 02, créditos indevidos referentes às aquisições do produto sal, cujas saídas são beneficiadas com isenção do imposto, o autuado não negou tais creditamentos, entretanto, alegou que por ocasião das respectivas saídas efetuou o débito do imposto, não ocorrendo, desta maneira, qualquer prejuízo ao erário.*

O autuante, por sua vez, manteve a autuação, reportando-se a artigos relacionados ao RICMS/97, não aplicáveis ao caso, mas que não tiveram repercussão no lançamento, e afirmou que apesar dos créditos terem sido utilizados quando das aquisições, não ocorreu a tributação quando das operações de saídas, citando como referências as notas fiscais constantes às fls. 122 a 129.

Analisando os documentos fiscais acima referidos, constatei que de acordo com a planilha de fls. 15 e 16, a exigência fiscal recaiu sobre os produtos **sal refinado e sal para churrasco**. Assim, é que à luz da legislação específica, que trata da isenção do produto sal, temos:

Art. 265. São isentas do ICMS:

(...)

II – as saídas internas de:

(...)

d) sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho (Conv. ICMS 224/17);

Já através do Convênio ICMS 224/17, de 15 de dezembro de 2017, o CONFAZ autorizou as Unidades Federadas que menciona, a conceder isenção do ICMS nas operações internas com **produtos essenciais ao consumo popular que compõem a cesta básica**:

**“Cláusula primeira** Ficam os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Paraná, Rio de Janeiro, São Paulo e Sergipe autorizados, na forma e condições definidas em sua legislação, a **conceder isenção do ICMS nas operações internas com produtos essenciais ao consumo popular, que compõem a cesta básica**”.

Como visto, a legislação concede isenção nas saídas internas de sal de cozinha, que compõe a cesta básica, entretanto, verificando as planilhas elaboradas pelo autuante, constatei que este incluiu no lançamento o produto **“sal para churrasco”**, que obviamente não compõe a cesta básica, sendo, portanto, produto tributado normalmente.

Em vista disto, as exigências relacionadas ao produto **sal para churrasco**, deverão ser excluídas da autuação, sendo que o demonstrativo do débito no valor remanescente de R\$ 6.431,16, se apresenta conforme abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO - INF. 02			
MÊS/ANO	VALOR LANÇADO	VALOR EXCLUÍDO	VALOR DEVIDO
jan/17	1.757,64	278,88	1.478,76
fev/17	535,80	159,36	376,44
mar/17	1.767,36	398,40	1.368,96
abr/17	1.109,28	79,68	1.029,60
mai/17	200,28	79,68	120,60
jun/17	552,00	0,00	552,00
jul/17	39,84	39,84	0,00
ago/17	431,04	239,04	192,00
set/17	155,04	39,84	115,20
out/17	429,60	199,20	230,40
nov/17	583,20	199,20	384,00
dez/17	782,40	199,20	583,20
<b>TOTAL</b>	<b>8.343,48</b>	<b>1.912,32</b>	<b>6.431,16</b>

Registro, por oportuno, que o tratamento tributário a ser seguido pelo contribuinte é aquele que se encontra prescrito pela legislação tributária, não podendo, por conseguinte, o contribuinte atribuir, ao seu talante, um procedimento para determinadas operações, neste caso, creditamento de ICMS sobre mercadorias cujas saídas subsequentes não são tributadas, ignorando o quanto previsto pela legislação, ao argumento de que tributou tais aquisições nas operações de saídas, sem previsão legal nesse sentido. Aliás, apesar do autuado ter afirmado que ocorreu a tributação desses produtos nas operações de saídas subsequentes, se verifica que isto não ocorreu, pelo menos em relação a todas as operações que realizou, consoante se comprova, por exemplo, através da NF-e 318298, fl. 128, a existência de vendas de sal refinado marca Lebre sem tributação.

Infração 02 parcialmente subsistente.

Ao se reportar à infração 06, “Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Contribuinte deixou de fora dos cálculos da antecipação tributária algumas notas fiscais que entraram através CFOP 2102, conforme demonstrativos analíticos em anexo e gravação em DVD”, com ICMS lançado no total de R\$ 19.167,83, a defesa se apresenta de forma totalmente diversa ao fato imputado, reportando-se à falta de recolhimento de ICMS antecipação tributária parcial, onde o autuado desenvolve uma extensa tese jurídica, buscando apontar a existência de inconstitucionalidade na sistemática da antecipação parcial no Estado da Bahia, situação esta em que nada se relaciona à acusação que trata de falta

de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, acusação esta não enfrentada pela defesa.

Aliás, mesmo se tais argumentos defensivos a respeito da inconstitucionalidade da norma legal tivessem qualquer relação ao fato indicado pela acusação, o mesmo não poderia ser aqui apreciado por este Colegiado, tendo em vista a vedação constante nos incisos I e III do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, a seguir transcritos:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Infração 06 subsistente.

Por último, o autuado passou a se referir às infrações 03 e 05, alegando que nas mesmas estão incluídas operações de transferências de mercadorias constantes dos CFOP 5152 e 5409, pugnando pela exclusão das mesmas, tendo em vista a ausência de circulação jurídica das mercadorias, inexistindo obrigatoriedade de recolhimento de ICMS.

Em relação à infração 03, que trata de recolhimento a menos do imposto por aplicação incorreta da alíquota incidente na operação, o autuante acolheu o argumento defensivo e excluiu as operações amparadas pelo CFOP 5409 (transferências internas de mercadorias), com o que concordo. Neste compasso, e após as exclusões levadas a efeito, ocorreu a redução do valor original na ordem de R\$ 5.376,72, para R\$ 818,15, conforme planilha de fl. 130, com a seguinte configuração: jul/2017 R\$ 629,69; set/2017 R\$ 89,40; nov/2017 R\$ 91,44 e dez/17 R\$ 7,62.

Infração 03 parcialmente subsistente no valor de R\$ 818,15.

Já no que diz respeito à infração 05, relacionada a levantamento quantitativo de estoque, como se trata de movimentação física de mercadorias, nada há de ser excluído, tanto em relação ao CFOP 5152, quanto ao CFOP 5409. Neste caso, como não houve questionamentos de outra ordem por parte do autuado em relação à presente infração, a mesma é subsistente.

Quanto ao argumento defensivo de exorbitância da multa aplicada, apesar de respeitar os relevantes argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, considero que o autuante agiu estritamente em consonância com o regramento previsto na legislação tributária posta, em pleno vigor, da qual, tendo em vista sua atividade vinculada, não poderia ignorar, situação esta a que também se submete o órgão julgador administrativo, consoante se depreende da leitura do art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, in verbis:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III – a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Diante do quanto acima exposto, entendo que as Decisões Judiciais citadas pelo autuado, todas voltadas a questões interpretativas constitucionais, foge à competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Ademais, os precedentes judiciais citados na peça de defesa, proferidos pelo STF, não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que este não figurou em nenhuma das ações citadas como parte.

Também não há como atender ao pleito do defendente, de cancelamento ou redução da penalidade, em face da incompetência legal deste órgão julgador para apreciá-lo.

Quanto ao pedido do autuado para que seja aplicada a interpretação mais favorável ao contribuinte, com base no art. 112 do CTN, entendo não ter pertinência tal pleito no presente caso, já que não existe dúvida em relação à matéria sob apreciação.

Em conclusão, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do presente Auto de Infração, no valor de R\$ 96.402,60, com o débito apresentando a seguinte configuração, com multas previstas pela Lei nº 7.014/96:

- Infração 01 – Procedente no valor de R\$ 1.639,80 – Multa de 60% - Art. 42, II, “f”.
- Infração 02 – Procedente em Parte no valor de R\$ 6.431,16 – Multa de 60% - Art. 42, VII, “a”.
- Infração 03 – Procedente em Parte no valor de R\$ 818,15 – Multa de 60% - Art. 42, II, “a”.
- Infração 04 – Procedente no valor de R\$ 3.111,35 – Multa de 60% - Art. 42, II, “a”.
- Infração 05 – Procedente no valor de R\$ 65.234,31 – Multa de 100% - Art. 42, III.
- Infração 06 – Procedente no valor de R\$ 19.167,83 – Multa de 60% - Art. 41, II, “d”.



Regularmente intimado, o Defendente, ora Recorrente, aduziu razões recursais reiterativas da Defesa, a seguir delineadas (em síntese):

- A) Nulidade do lançamento por violação a normas do PAF, uma vez que o art. 43 proíbe a lavratura de um mesmo auto de infração relativo a tributos diversos, tendo-se lavrado Auto de Infração com *“diversas acusações, de natureza distinta, que compreende uma diversidade de produtos, operações e notas fiscais fiscalizadas, todas incluídas no lançamento. O que, por certo, dificulta a defesa de todas as infrações, de forma integral, em um mesmo prazo processual. Não há como o julgamento dizer que não houve prejuízo à defesa”*. Menciona, ainda, violações aos arts. 2º e 18 do RPAF/99, e julgado do TJBA (Processo nº 0553332-16.2014.8.05.0001), acerca do Acórdão JJF nº 0068-04/14, em que o Auto de Infração teria sido julgado nulo por conter 14 infrações.
- B) Nulidade [da ação fiscal] quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal e da designação do Fiscal Autuante, rechaçando o acórdão recorrido por entender ser a ordem de serviço um “documento interno”, não sendo necessária a sua apresentação ao contribuinte, trazendo em seu socorro a adução de que a legislação comanda à apresentação de todos os termos necessários para que se documente o início do procedimento na forma da legislação aplicável, e menciona o disposto no art. 28 do RPAF/99, art. 196 do CTN, mais arts. 2º e 18 do RPAF/99, e Acórdão CJF nº 0426-11/08.
- C) Nulidade [da ação fiscal] por preterição do direito de defesa, não tendo sido fornecidas as chaves das notas fiscais a que se referem as infrações 02 a 05, afirmando que *“não é o fato de a planilha ser ‘autoexplicativa’ que pode a fiscalização se arvorar no direito de não disponibiliza [sic] nos autos a apresentação que embasa a infração”*. Faz alusão ao disposto no art. 142 do CTN e no art. 71 do Decreto nº 25.370/2013, de Alagoas, que expressamente prevê a desnecessidade de cópia de livros e documentos de posse do sujeito passivo que fundamentam o demonstrativo.
- D) Em relação à Infração 05, de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (auditoria de estoques), a Recorrente afirma que não foi considerado *“o índice de perdas normais inerentes à atividade da Recorrente”*, nem *“as ‘quebras’ no estoque”*, deixando de aplicar o que dispõe a Portaria nº 445/98 [após emenda pelas Portarias nºs 159/19 e 01/20] em relação à margem de tolerância a título de perda, roubo ou extravio, sobremodo por ser fato notório, o que não depende de prova (art. 373, inciso I, do CPC/15), e menciona os Acórdãos CS nº 1961/98 e JJF nº 2112-02/01. Assenta que *“não se pode confundir omissão com perdas, ainda que anormais. Se anormal (aquele que ocorre fora da atividade da Recorrente) deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais acusar a Recorrente de saída de mercadorias sem nota fiscal”*. Aponta um Doc. 03 [fls. 212 a 233] com slides de uma apresentação em que se lê o nome da ABRAS, sobre prevenção de perdas.
- E) Acerca da multa aplicada, que esta é exorbitante, sem a comprovação de um intuito de fraude a justificar a aplicação da multa, e com ofensa ao princípio do não-confisco. Tece considerações dogmáticas e oferece transcrição de julgados de órgãos do Poder Judiciário (STF, TJRN), para pleitear que a multa seja julgada improcedente, ou que ao menos seja reduzida para patamar razoável (entre 20% e 30%).
- F) Que deve ser aplicada o benefício da dúvida, consoante o disposto no art. 112 do CTN, julgando improcedente o Auto de Infração.

Requeru *“reconhecimento e declaração/decretação da nulidade improcedência do crédito tributário”*; ou, sucessivamente, a redução da multa aplicada (observância dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco); aplicação da norma *in dubio* do art. 112 do CTN; a produção de todos os meios de prova admissíveis pelo Direito.

Recebidos os autos, estes foram a mim endereçados. Considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta

sessão de 20/09/2023, para julgamento, oportunidade em que se fez presente a representante da Recorrente, a Dra. Pâmmela Galvão, OAB/PE nº 31.257, que ofereceu sustentação oral.

É o relatório.

## VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque para a tempestividade e para o cabimento (arts. 169 e 171 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/1999 - o "RPAF/99").

Nenhum dos argumentos trazidos pelo Sujeito Passivo enfrenta diretamente o mérito da ação fiscal, em qualquer das seis infrações. Senão, vejamos.

A arguição de ofensa ao art. 43 do RPAF/99 não se sustenta. Todas as infrações referem-se à mesma espécie tributária - ICMS. Ainda que este tributo contemple uma materialidade ampla, seja pela coordenação de conceitos jurídicos envolvidos em sua *fattispecie*, seja pela plurivocidade de regimes de apuração e fiscalização, o tributo é um só. Por exemplo, não há um "ICMS-Antecipação" como uma espécie tributária, *per se*. Há um regime diferenciado sobre o tempo do pagamento e sua escrituração, quando a mercadoria é adquirida em operação interestadual.

De mais a mais, seis infrações sobre ICMS em tese omitido ou cumprido de modo irregular ou insatisfatório, não implicam trabalho defensivo para além do razoável. A base tributária é praticamente a mesma - as operações de circulação de mercadoria performadas pelo Sujeito Passivo ao longo dos exercícios financeiros de 2017 e 2018. Nesse sentido, incomparável o precedente suscitado em âmbito judicial, que além de não possuir efeitos sobre o presente PAF, contempla situações bastante distintas - basta comparar o número de infrações em um caso e no outro (ali, quatorze; aqui, seis).

Rejeito a tese de nulidade.

Não enxergo, salvo melhor juízo, nas circunstâncias presentes qualquer ofensa ao princípio documental (art. 196 do CTN). A então Fiscalizada não foi vítima de uma surpresa cerceadora de sua defesa, e o registro da Ação Fiscal encontra-se suficientemente encartado nos autos, que a princípio estiveram disponíveis ao Sujeito Passivo ao longo do prazo da defesa e durante o curso do PAF. Também verifico que os demonstrativos do Auto de Infração (segundo consta à fl. 28, disponibilizados ao Sujeito Passivo), são suficientes para dar conhecimento da ação fiscal empreendida e propiciar defesa.

O julgado referido (Acórdão CJF nº 0426-11/08) aponta nulidade de agente incompetente para lavratura do Auto de Infração, mas o Autuante (indicado ao pé do Auto de Infração, com seu cadastro) é auditor fiscal, e nada há nos autos a indicar que sua identidade e competência não pudessem ser aferida pelo Autuado, por exemplo, comparecendo à Inspeção responsável por fiscalizá-lo.

Rejeito a tese de nulidade.

Consultei os demonstrativos do Auto de Infração, para aferir o suposto cerceamento do direito à ampla defesa, e assim como o órgão julgador de primeiro grau não concluí de modo favorável à tese do Sujeito Passivo. Como já afirmado, há evidências nos autos (fl. 28) de que os demonstrativos constantes na mídia que, nestes autos, guarnece ao Auto de Infração (fl. 27) foram entregues ao Sujeito Passivo. Consultando os arquivos, constato que todos os elementos necessários à defesa se encontram ali encartados.

Abrindo o CD, temos a seguinte indicação de arquivos:



... > AI 2794590013... > AI 2794590013215 WM...

X 1 selecionados

Nome	Última ...	
<input checked="" type="checkbox"/> Débito credito fiscal isentos 2017.xls	5 de jun. de 2021	:
<input checked="" type="checkbox"/> Debito Antecipação parcial abatida a maior EFD 2017.xls	5 de jun. de 2021	:
<input checked="" type="checkbox"/> Debito Omissão saídas 2018.xls	4 de jun. de 2021	:
<input checked="" type="checkbox"/> Debito Redução indevida BC leite 2017.xls	3 de jun. de 2021	:
<input checked="" type="checkbox"/> Debito Omissao saídas 2017.xls	3 de jun. de 2021	:
<input checked="" type="checkbox"/> Débito falta antec tributaria 2018.xls	3 de jun. de 2021	:
<input checked="" type="checkbox"/> Débito erro aplicação aliquota 2017.xls	3 de jun. de 2021	:
mar 17.pdf	14 de abr. de 2021	:
abril 2017.pdf	13 de abr. de 2021	:
maio 2017.pdf	13 de abr. de 2021	:
ago2017.pdf	13 de abr. de 2021	:

Apenas para exemplificar com o demonstrativo da Infração 5 para o exercício de 2017, vemos um arquivo intitulado “Débito Omissão Saídas 2017.xls”. Acessando-o, temos a seguinte exibição:

A1

WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA

	A	B	C	D	E	F	G	H	I		
1	WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA										
2	INSCRIÇÃO ESTADUAL: 16.873.942										
3											
4											EXEF
5	DEMONSTRATIVO DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DO ESTOQUE - OMISSÃO DE SAÍDAS										
6	INFRAÇÃO: 004.005.001										
7											
	codigo	Mercadoria	Unid	Estoque inicial	Entradas	Saídas	Estoque final	Omissão saídas	Preço medio saída - R\$ /unid	Bas	
8	789100011768	ACHOC PRON NESCAU L27P24 200ML	CX		4.343	4.227		116	21.33		
9	280000365590	ACUC DEMERARA 20X 500G DULAR	CX	4	643	601		46	45.20		
10	280000299803	AGUA COCO SOCOCO 12X 1L	CX	45	375	297		123	69.05		
11	280000233441	ALIM-INF BAN/AVEI 6X120G NESTLE	CX		257	166		91	12.66		
12	280000302577	ALVEJ M.USO 12X1L BRILUX	CX	179	7.604	7.339	387	57	25.94		
13	270000784689	AMAC ROUP CLASS 6X2L COM FORT	CX		3.280	2.893	376	11	49.28		
14	280004512040	AMAC RP COMFORT CONC SACHE 12X1L	CX	5	3.012	2.467	534	16	93.28		
15	789895193320	AMAC RP MARILUX FLORAL 2X5L	CX		189	177		12	9.65		
16	280004499560	AVEIA FLOC FINOS 28X 170G NTL	CX		702	672		30	49.88		
17	789895765028	BANQUET RESINA PTA GUNGA	UN		5.462	5.444		18	6.83		
18	789891106826	BANQUETA ARAXA BRANC BRANCA 1UN	UN		1.920	1.236		684	7.47		
19	280000367096	BEB MISTA P-CICERO SVE 12X890	CX	46	6.793	6.773	48	18	29.51		
20	280004531730	BEB VODKA SMIRNOFF X1 STRAWB 12X1L	CX		1.175	1.141		34	165.81		
21	280004527680	BEB VODKA SMIRNOFF X1 LEM 12X1LT	CX		875	838		37	165.81		
22	280000313632	CAFE ALMOF BRASILE EFORTE 20X250	CX	3	600	338		265	48.48		
23	280000186388	CAFE SOLUV RF TRAD 24X50G NESCAF	CX		501	194	235	72	67.84		
24	280004514780	COPO-DES IDEAL TRANS 150ML 25X100	CX	66	929	919	64	12	42.04		
25	280004540640	CR LTE TRIANG MIN LEV 27X200	CX		4.293	3.459		834	43.47		
26	280004537710	DEO AE DOVE GO FRESH PEP 12X89G	CX		70	49	10	11	143.88		
27	270000573481	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX	143	1.394	1.371	152	14	18.90		
28	280004512010	DESINF VIM GEL CLOR CITRUS 12X750	CX	72	72	22	68	54	70.90		
29	280004512020	DESINF VIM GEL CLOR FLORAL 12X750	CX	85	72	23	71	63	70.90		
30	280000022394	DET LIQ LIM 24X500ML LIMPOL	CX	250	2.050	1.617	567	116	27.39		
31	280000300211	DET LIQ MACA 6X2L INVIC TO	CX	58	75	44	69	20	33.89		
32	280003962570	DET PO BRILHANT M TECID 16X1KG	CX		30.450	25.551	4.874	25	69.85		
33	789895193312	DET PO MARILUX TRAD 20X 500G	CX		7.984	7.937	24	23	24.18		
34	280000344273	DET PO TIXAN YPE PRIMAV 24X500	CX	236	1.203	1.121	265	53	52.92		
35	280004495120	EXT TOM TOMADORO PRE M SACH 6X2KG	CX		289	279		10	52.13		
36	280004164060	FNHA AVEIA 28X 200G QUAKER	CX	239	4.567	4.449	341	16	46.64		
37	280004532090	GELAT ROYAL ZR FRAMB 4X 12X12G	CX		90	71	2	17	66.18		
38	280000006062	GLIC MIL 12X 350G KARO	CX	22	183	144	42	19	82.23		
39	789108080219	GORD CUKIN FRITURA 14.5KG	UN		2.112	2.036		76	97.14		
40	280004104350	LAVA ROUP MULT 4X3L OMO	CX	8	3.889	3.874		23	65.10		

+

Omissao saídas

Nfiscais entradas

Nfiscais saídas

Preços médios saídas

Nota-se a existência de “abas” (quatro planilhas no mesmo arquivo), sendo que esta acima contempla o demonstrativo de omissões, por item; uma delas contempla o demonstrativo do cálculo do preço médio, a partir das notas fiscais apuradas por itens; e duas delas relacionam-se às notas fiscais de entrada e de saída utilizadas na auditoria. Clicando a aba de “Nfiscais entradas”, temos:

Debito Omissao saidas 2017 .XLS

Arquivo Editar Ver Inserir Formatar Dados Ferramentas Ajuda

100% R\$ % 0.00 123 Arial 10 B I A

G2 114957

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
	Reg_Orig	Data	xmes	UF	CNPJ	CFOP	Num_Doc	um_ite	codigo	Cod_Ncm	Descr_Item	Un
2	C170	10-jan.-17	1	PE	61068276015985	2102	114957	2	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
3	C170	10-jan.-17	1	PE	61068276015985	2102	114965	2	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
4	C170	23-jan.-17	1	PE	61068276015985	2102	115525	4	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
5	C170	27-jan.-17	1	PE	61068276015985	2102	115642	3	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
6	C170	07-mar.-17	3	PE	61068276015985	2102	116959	3	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
7	C170	17-mar.-17	3	PE	61068276015985	2102	117224	2	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
8	C170	17-mar.-17	3	PE	61068276015985	2102	117228	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
9	C170	31-mar.-17	3	PE	61068276015985	2102	117675	3	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
10	C170	12-abr.-17	4	PE	61068276015985	2102	118129	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
11	C170	12-abr.-17	4	PE	61068276015985	2102	118130	4	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
12	C170	22-abr.-17	4	PE	61068276015985	2102	118401	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
13	C170	22-abr.-17	4	PE	61068276015985	2102	118402	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
14	C170	22-abr.-17	4	PE	61068276015985	2102	118403	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
15	C170	24-abr.-17	4	PE	61068276015985	2102	118479	5	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
16	C170	10-mai.-17	5	PE	61068276015985	2102	118986	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
17	C170	10-mai.-17	5	PE	61068276015985	2102	118988	3	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
18	C170	19-mai.-17	5	PE	61068276015985	2102	119203	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
19	C170	19-mai.-17	5	PE	61068276015985	2102	119204	3	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
20	C170	19-mai.-17	5	PE	61068276015985	2102	119205	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
21	C170	19-mai.-17	5	PE	61068276015985	2102	119211	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
22	C170	23-mai.-17	5	PE	61068276015985	2102	119399	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
23	C170	07-nov.-17	11	BA	06033761000126	1202	7049	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
24	NFe	02-ago.-17	8	BA	93209765042626	1949	319242	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
25	NFe	22-nov.-17	11	BA	93209765042626	1949	343497	1	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
26	NFe	23-nov.-17	11	BA	93209765042626	1949	343770	2	270000195621	21039011	MAION PET 24X250G HELMA N	CX
27									270000195621			
28	C170	27-jan.-17	1	PE	61068276000791	2102	434241	1	270000505017	33051000	SH DIMENSION 2X1 SECO 12X200	CX
29	C170	02-jun.-17	6	PE	61068276000791	2102	463207	2	270000505017	33051000	SH SEC 2X1 12X200ML DIMEN	CX
30	C170	01-ago.-17	8	PE	61068276000791	2102	477404	2	270000505017	33051000	SH SEC 2X1 12X200ML DIMEN	CX
31	C170	06-nov.-17	11	PE	61068276000791	2102	500122	3	270000505017	33051000	SH SEC 2X1 12X200ML DIMEN	CX
32									270000505017			
33	C170	23-fev.-17	2	PE	50564053000960	2102	358815	2	270000573481	38089419	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX
34	C170	10-abr.-17	4	PE	50564053000960	2102	364053	2	270000573481	38089419	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX
35	C170	12-abr.-17	4	PE	50564053000960	2102	364248	2	270000573481	38089419	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX
36	C170	06-set.-17	9	PE	50564053000960	2102	380216	1	270000573481	38089419	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX
37	C170	14-set.-17	9	PE	50564053000960	2102	380946	1	270000573481	38089419	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX
38	C170	21-set.-17	9	PE	50564053000960	2102	381623	1	270000573481	38089419	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX
39	C170	04-out.-17	10	PE	50564053000960	2102	382820	1	270000573481	38089419	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX
40	C170	26-dez.-17	12	BA	93209765038947	1152	9363	1	270000573481	38089419	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX
41	NFe	13-dez.-17	12	BA	93209765042626	1949	348264	17	270000573481	38089419	DESINF EUCALIPT 6X2L KALIPT	CX
42									270000573481			

A coluna G, com “Num\_Doc” (assim como as demais colunas) é construída, segundo informa o Autuante, a partir da EFD do Sujeito Passivo.

Ora, não há que se falar, portanto, em dificuldades para busca de documentos fiscais e contraposição à auditoria. Com a devida vênia, devo concordar com a asserção do órgão julgador de primeiro grau: a planilha é autoexplicativa, até mesmo para este causídico, não versado em ciências contábeis e com poucos conhecimentos de planilhas em Excel.

Rejeito a tese de nulidade.

Peço licença para aprofundar o exame sobre o próximo argumento da Recorrente. Afirma que a auditoria de estoques é nula, seja por não se atentar às perdas normais do setor, seja por não haver aplicado a margem de tolerância acolhida em favor do segmento varejista com a edição das Portarias nºs 159/19 e 001/20 (alteradoras da Portaria nº 445/98).

O órgão de piso assim decidiu:

*Já no que diz respeito à infração 05, relacionada a levantamento quantitativo de estoque, como se trata de movimentação física de mercadorias, nada há de ser excluído, tanto em relação ao CFOP 5152, quanto ao CFOP 5409. Neste caso, como não houve questionamentos de outra ordem por parte do autuado em relação à presente infração, a mesma é subsistente.*

Para melhor clareza, fixe-se o conteúdo dos referidos CFOPs:

- 5.152 - transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 5.409 - transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Convém transcrever a disposição da Portaria nº 445/98, sobre margens de tolerância a perdas:

Art. 3º [...]

§ 1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito

*de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:*

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

O que se observa, pelo exame dos demonstrativos do Auto de Infração, é que o estabelecimento autuado realiza (e escritura) operações de transferência internas (isto é, operações entre estabelecimentos de um mesmo titular, dentro dos limites territoriais da Bahia), sempre as registrando em “caixas”.

Ora, não é comum no mercado varejista - senão no atacadista - a operação por unidades volumétricas “caixas”.

De mais a mais, como bem pontuado pelo Conselheiro Antônio Dijalma Lemos Barreto, no cadastro do contribuinte, a despeito da indicação também da atividade econômica “comércio varejista”, indica-se no título do estabelecimento a expressão “CD” (centro de distribuição), que como é sabido não se refere a comércio varejista, senão a comércio atacadista.

Assim, não se está claramente a tratar de operações varejistas. Ao revés, indicia-se tratar de comércio atacadista, o que afastaria a incidência do disposto no § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98, acima transcrito.

Ademais, não está claro que a auditoria constatou uma mera contabilização descuidada sobre perdas (que devem ser aferidas e devem ser regularmente escrituradas), ou se constatou operações não escrituradas.

Cabe lembrar: a discussão versa sobre aqueles instrumentos de aferição indireta da omissão, por parte do sujeito passivo, de recolher ICMS nas saídas tributáveis, a partir dos dados informados pelo próprio Sujeito Passivo em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD. A técnica de aferição indireta utilizada é aquela do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

A técnica consiste em examinar os registros fiscais e contábeis do Sujeito Passivo, das entradas e das saídas de mercadorias, conforme declaradas pelo Sujeito Passivo, e de seus inventários. Assim, avaliam-se o estoque inicial, o estoque final, as operações registradas de entrada e saída, comparando-se com o que o Sujeito Passivo declara em seus registros de Inventário.

Aquilo que parece uma “operação matemática” de fato o será se os parâmetros da escrita e da auditoria forem os mesmos. Quando mercadorias de um comerciante estão ausentes no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) de que essas mercadorias foram objeto de operações de circulação não devidamente registradas. Presume-se que o fato jurídico tributário do ICMS ocorreu, e, por caracterizar uma infração grave (o Sujeito Passivo teria sido colhido, de modo indireto, a esconder a realização do fato gerador do tributo), ter-se-ia a incidência de uma penalidade gravosa – multa de 100%.

O que se nota é que usualmente há equívocos de escrituração fiscal e contábil que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando (ou sobrando) no estoque. Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil em que o estoque esteja compatível com as operações de entrada e de saída.



Repita-se: a auditoria de estoques apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e confiável. Havendo dúvidas, mas observado o contraditório e a ampla defesa, a legislação presume que operações foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes, fazendo incidir o ICMS.

Insista-se: “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tanto assim que o legislador complementar nacional não a prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996. Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o momento de ocorrência do fato gerador: a saída da mercadoria. É dizer, constatada a omissão de saída (que se afere indiretamente, por meio da auditoria de estoques), presume-se a ocorrência do fato gerador (realização de operação de circulação de mercadoria, que se presume ter sido omitida pelo sujeito passivo).

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito.

Convém destacar, ainda, que se o sujeito não escritura adequadamente suas operações de entrada e saída/retorno, por exemplo, ou se não dá tratamento adequado às perdas que experimenta em seu estoque, e se não for autuado, poderá estar causando prejuízo ao erário ao não estornar o crédito fiscal correspondente (já que as mercadorias sobre as quais não incidirá ICMS na saída, por princípio, também não devem gerar crédito fiscal ao estabelecimento, quando de seu ingresso como mercadoria).

Há, não se pode negar, uma justa preocupação do Fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto. Esta preocupação sobressai quando se está diante de um contribuinte que, a despeito de gozar de boa fama e reputação, com efeito tem sido colhido em divergências em outros processos administrativos fiscais.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais (se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria).

No caso em tela, o órgão de piso destacou que o Sujeito Passivo não trouxe elementos concretos em sua defesa, para a aferição de perdas concretas não decorrentes de desídia (ou, eventualmente, de má fé), ainda que superiores à da margem de tolerância legal para o segmento de supermercados. Limitou-se a anexar *slides* de uma apresentação empírica, apócrifa, sem clareza quanto ao método empregado, e que não gera convencimento nas circunstâncias concretas do ora Recorrente.

Ademais, dos demonstrativos se indicia que as operações realizadas por aquele estabelecimento não são do segmento varejista. As unidades de medida das mercadorias comercializadas pelos varejistas não são ordinariamente “caixas de açúcar demerara contendo vinte pacotes de sacos com 500g” (para usar um exemplo). Comercializa-se no varejo o “saco de 500g” de açúcar, e não as “caixas com 20 sacos de 500g”.

Não lemos nos autos, nem mesmo por indícios, elementos que gerem convicção a respeito da “inexatidão dos lançamentos” efetuados pela sociedade empresária em seus livros e fichas (art. 226 do Código Civil). À míngua de outras provas, cujo ônus deve ser cometido à sociedade empresária dado que a auditoria se fez a partir dos seus escritos, a consequência jurídica que se extrai é pela higidez do lançamento.

No caso, não há que se falar em *in dubio pro contribuinte* (art. 112 do CTN), pois não se

estabeleceu, na comparação dos elementos dos autos, qualquer dúvida razoável a viabilizar, à luz do CTN, o reconhecimento de infração diversa, ou a aplicação de penalidade diversa daquela que se lê no Auto de Infração.

Rejeito, portanto, também essas duas arguições acerca da nulidade.

Sobre a multa aplicada, penso que agiu com acerto o órgão de piso.

A discussão em torno da inconstitucionalidade da multa aplicada deve ser afastada nesta esfera administrativa. Em que pese o posicionamento pessoal desta relatoria, deve-se reconhecer que esta foi a opção política da Casa que representa o Povo da Bahia, ao não conferir ao CONSEF competência para, dentre outras, declarar inconstitucionalidade, e apreciar ato emanado de autoridade superior - art. 125 do COTEB (art. 167 do RPAF/99).

No caso em análise, as hipóteses das multas estão enquadradas na Lei Estadual vigente (incisos do art. 42 da Lei nº 7.014/96), não havendo adequação ou revisão a ser procedida.

Em conclusão, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso, mantendo-se o Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, sendo rejeitadas as teses de nulidade aventadas pela Recorrente.

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0013/21-5**, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 96.402,60**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 31.168,29 e 100% sobre R\$ 65.234,31, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “f”, “a” e “d”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN– REPR. DA PGE/PROFIS