

A. I. Nº - 232875.0035/22-6  
AUTUADO - FAZENDA SANTA TEREZINHA LTDA.  
AUTUANTE - ANTONIO LUIS DOS SANTOS PALMA  
ORIGEM - DAT METRO / INFAS ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19/05/2023

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0080-03/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Infração não impugnada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. b) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Os cálculos foram refeitos, mediante revisão efetuada pelo autuante, o débito ficou reduzido. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infração comprovada de acordo com o levantamento fiscal. Rejeitada a preliminar de decadência. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 24/08/2022, refere-se à exigência de R\$ 23.932,57 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 002.001.003: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de novembro de 2017 a setembro de 2018. Valor do débito: R\$ 812,50. Multa de 60%.

Infração 02 – 004.005.001: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2018). Valor do débito: R\$ 2.148,60. Multa de 100%.

Infração 03 – 004.005.005: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com

recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2017. Valor do débito: R\$ 2.059,62. Multa de 100%.

Infração 04 – 007.009.003: Falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de janeiro a setembro e dezembro de 2017; julho e agosto de 2018. Valor do débito: R\$ 18.911,85. Multa de 60%.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 21 a 58 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e esclarece que em cumprimento ao § 3º, do art. 8º, do RPAF-BA, enviou para o endereço eletrônico [consefprocessos@sefaz.ba.gov.br](mailto:consefprocessos@sefaz.ba.gov.br) a cópia exata da Impugnação (doc. 02).

Após reproduzir os itens do Auto de Infração informa que reconheceu e realizou o pagamento total da exigência contida na Infração 01 e de forma parcial o ICMS da Infração 04 (doc. 04). Afirma que o valor remanescente do lançamento não subsiste, conforme se verá pelas razões jurídicas que passa a expor.

**INFRAÇÃO 02:** Alega que a exigência fiscal não procede, em sua integralidade, pelas seguintes razões:

**EQUÍVOCO NA CONVERSÃO DE MEDIDAS, DESCONSIDERAÇÃO DE NOTA FISCAL E AUSÊNCIA DE AGRUPAMENTO DE PRODUTOS.**

Registra que a autuação ocorreu em decorrência da análise de três livros fiscais, quais sejam, o Livro de Entradas, o Livro de Saídas de Mercadorias e o livro de Inventário. Em dado momento, o Fiscal presumiu pela saída e entrada de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, pelo que lavrou o Auto de Infração.

Alega que o Fisco deixou de considerar um fato de extrema relevância na atividade da Impugnante, qual seja, a prática normal, na busca de promover a venda de suas mercadorias, de fazer promoções do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas ou que as aquisições são realizadas no atacado (caixa) e a revenda ocorre em unidade ou a retalho (unidade), etc.

Diz que outro equívoco fiscal é que deixou de considerar nota fiscal em seu levantamento. Ressalta que a Portaria nº 445/98, determina que nos levantamentos de estoques, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas, o Auditor deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Reproduz o art. 3º da mencionada Portaria.

Também destaca que a referida Portaria determina que “quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.” Determinação que não foi observada pela fiscalização. Esses equívocos fazem parte do lançamento fiscal:

Produto: 000267Ameixa Seca sem caroço. Diz que o Autuante considera 46 caixas de estoque inicial e 45 caixas de saída. Contudo, desconsiderou as saídas 46 caixas, pois não computou uma operação realizada em fevereiro/2018. Computando-a inexiste a omissão levantada pela fiscalização.

Produto: 900068Goma tapioca Doce Mel (PCT1KG) CX-20 un. O Fisco considera NFs de série 003 como sendo 1 CX = 1 UN, onde deveria considerar 1 CX = 20 UN. O que levou a encontrar omissão, embora inexistente.

Produto: 0000116 Goma tapioca Doce Mel (PCT1KG) CX-20 un. O primeiro ponto a ser observado é que o Fisco deixou de observar a Portaria nº 445/98, já que o Impugnante também promove operação com a codificação 0 ou 000011 para o produto Goma Tapioca Doce Mel (PCT 1KG), ou seja, espécie de mercadorias afins.

O segundo equívoco fiscal decorre do fator de conversão de medida utilizado pelo Autuante, pois utilizou fardo e não unidade.

Por fim, o Fisco deixou de considerar no levantamento a Nota Fiscal 178824 (transferência recebida – doc. 05).

Produto: 900069 Goma tapioca Doce Mel (PCT500GR) CX-40 un. O equívoco fiscal está no fato de que, em sua composição, considerou 1 caixa como uma unidade, quando o correto seria que uma caixa correspondente a 40 unidades. Situação que veio a gerar a omissão apontada.

Produto: 900257 Tapioca – tapiocando pouche 1 KG CX 10 Unid. O mesmo pode ser observado no produto cód. 900257, quando o Autuante considerou 1 CX = UN, quando seria 1 CX = 10 UN.

Produto: 000268 Uva passa IMP sem semente escura. Da mesma forma ocorreu para a “Uva passa IMP sem semente escura” quando o levantamento fiscal apresenta uma 1 CX = 1 UN, sendo que 1 CX corresponde a 10 UN.

Diante da demonstração dos equívocos do levantamento fiscal, afirma que não se pode perpetuar o auto de infração, razão pela qual o lançamento fiscal é totalmente improcedente.

#### DESCONSIDERAÇÃO DAS PERDAS E QUEBRAS NORMAIS DECORRENTES DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELO IMPUGNANTE:

Alega que uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da comercialização normal. Diz ser notório que qualquer comerciante no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes à própria atividade e outras tantas excepcionais, tais como devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebras de estoque, etc.

E não considerando o índice de perdas normais inerentes à atividade do Impugnante e, ainda, sem analisar as “quebras” no estoque, vem exigir a cobrança do imposto sob alegação de omissão de saída, quando nessas perdas/quebras não ocorre o fato gerador do ICMS e seus valores são regulamente adicionados aos das demais operações.

Observa que a Portaria nº 445/1998 determina que as perdas devem ser consideradas nos levantamentos quantitativos, inclusive fixando percentual específico para diversas atividades. Reproduz os §§ 1º, 2º e 3º do art. 3º da mencionada Portaria.

Acrescenta: para além dos percentuais fixados na Portaria nº 445/98, observa-se o reconhecimento do legislador da necessidade de serem consideradas as perdas no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria.

Desta forma, afirma que não há razões lógicas ou jurídicas para que as perdas sejam desconsideradas no levantamento quantitativo.

Entende que bastaria o Fisco ampliar sua fiscalização para apurar as diferenças de estoque. Com os controles de que dispõe, não seria impossível apurar as perdas/quebras normais em decorrência da atividade desenvolvida pelo Impugnante.

Alega que a fiscalização não computando os índices de perda e quebra está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador. Diz que é notória a existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização e, conforme preceitua o art. 373, I, do CPC/15, “*não dependem de prova os fatos notórios*”. Se não carece de prova a existência de perdas/quebra, caberia ao Fisco provar que as perdas não existiram ou que são anormais ou mesmo que não são perdas/quebras. Jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas/quebras, ocorreram entrada e saídas desacompanhadas de documento fiscal.

Nesse contexto, registra que na esfera administrativa estadual, através da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia - CONSEF, reconhece que o procedimento de

auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, que estas não devem ser reconhecidas como omissão de saídas. - ACÓRDÃO JJF Nº 2112-02/01.

Diz que o mencionado Acórdão combate quatro equívocos cometidos na autuação. Primeiro, o contribuinte não precisa provar a perda, precisa demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade. Segundo, sobre a perda não pode ser presumida a omissão de saídas, nem, se normais, exigido o estorno do crédito fiscal. Terceiro, ao Autuante caberia a discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência e exigir imposto. E quarto, as perdas não são exclusividade da atividade industrial, ocorrerá na industrialização, na armazenagem, na distribuição etc.

Afirma que não se pode confundir omissão com perdas, ainda que anormais. Se anormal (aquela que ocorre fora da atividade do Impugnante) deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais acusar a Impugnante de saída de mercadoria sem nota fiscal.

Ressalta que a perda/quebra, normal ou anormal, não pode ser presumida. E se anormal, o que deve ser exigido é o estorno do crédito fiscal correspondente.

Diz que ao inverter, desconsiderando as baixas de estoque inerentes à comercialização do produto, distorce a verdade material relativa à sua atividade, fato que torna as infrações destituídas de liquidez.

Sobre a verdade material, apresenta ensinamento Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles

Diz que a verdade material deve ser procurada por todos os meios de direito admitidos, visando configurar liquidez e certeza no lançamento fiscal, além de segurança jurídica, porquanto não se pode acolher menosprezo com a realidade jurídica que infirma o lançamento fiscal.

Conclui que ao exigir imposto, sob a alegação de omissão de saída, o Fisco está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador, razão pela qual não procede a acusação fiscal.

**INFRAÇÃO 03:** Alega que a Infração é improcedente, pelas seguintes razões:

**EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO DECURSO DO PRAZO DECADENCIAL, NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º, E 156, V E VII, DO CTN.**

Em primeiro lugar, salienta que o presente lançamento fiscal é improcedente/nulo, porquanto os créditos tributários do exercício de 2017 estão extintos pela homologação tácita nos termos do art. 156, inc. V, do CTN, eis que decorrido o prazo previsto no § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal, ou seja, 05 (cinco) anos do fato gerador do ICMS.

Afirma que em se tratando de levantamento analítico de estoque, que engloba os períodos de janeiro a julho de 2017, e uma vez que os meses estão dispostos em cadeia, ou seja, o resultado de um interfere no subsequente, é imperioso o reconhecimento de que o resultado final da autuação (12/2017) sofreu a influência direta das operações ocorridas no período de janeiro a julho de 2017 e, por conseguinte, a improcedência/nulidade de todo o levantamento realizado, já que, no presente caso, contaminado com o período decadente.

Diz que esse é o entendimento do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco – TATE. Transcreve a ementa.

Diante dessa pequena exposição, diz que é irreversível e irrefutável a conclusão de que todo o levantamento está circunscrito com o vício da nulidade/improcedência, em especial porque o Fisco não realizou qualquer levantamento físico do estoque em data posterior ao período já homologado. Cita lições de Aliomar Baleeiro.

Afirma que a presunção de que as alegadas omissões decorrentes da análise de estoque só ocorreram em 31/12/2017 é completamente descabida. Para a identificação das omissões, o Fiscal Autuante considera as movimentações de entradas e saídas dos meses de janeiro a julho de 2017, período fiscal já extinto, fato que torna inaproveitável qualquer conclusão decorrente deste erro.

Nesse sentido, pergunta: como a presente autuação pode prevalecer se, para concluir-la, foi preciso considerar período fiscal inexigível, sobre o qual não se sustenta nem se legitima qualquer discussão, posto que fulminado pelo instituto da decadência. Diz ser inaproveitável todo fruto colhido de uma árvore envenenada porque aquele se nutriu do veneno desta.

Do contrário, seria admitir que o Autuante pudesse incluir em seu levantamento fiscal diversos outros períodos fiscais, inclusive períodos fiscais anteriores ao exercício de 2014.

Como técnica de auditoria, entende ser admissível que o Auditor proceda ao levantamento da movimentação de estoques de vários exercícios, desde que contínuos. Assim, o levantamento de estoque pode ter como mês de início um determinado período fiscal (janeiro/2010) e como mês de término um período fiscal distante 04 anos (dezembro/2014). De maneira que este fato isolado, não invalida o levantamento realizado e suas conclusões, em especial porque talvez só pudéssemos proceder o levantamento físico do estoque final em dezembro/2014.

Assim, para que o levantamento analítico da movimentação de mercadorias (entradas e saídas) possa ser conclusivo, faz-se necessário o levantamento inicial do estoque e um levantamento final, não importando intervalo de tempo entre os dois inventários.

Alega que poderia o Autuante ter iniciado seu levantamento em agosto/2008, por exemplo, e concluído em 12/2017, quando procedeu a contagem física do estoque e lavrou o auto de infração.

Assim procedendo, o auto de infração teria como período de competência dezembro/2017.

Diz que as conclusões encontradas estariam contaminadas com movimentações de mercadorias relativas a períodos fiscais inexigíveis.

Entende que este é o problema da presente autuação: ter suas conclusões contaminadas por movimentações ocorridas em períodos fiscais já homologados e inexigíveis.

Especificamente quanto à presunção do Fisco de que a omissão só ocorreu no último mês do levantamento (dezembro/2017), alega que esta presunção não encontra respaldo na lei ou na lógica, sobretudo porque o levantamento fiscal foi parcial.

Admite-se a cobrança do imposto considerando a atualização monetária a partir do último mês do levantamento fiscal simplesmente porque esse critério pode favorecer o contribuinte.

Através do levantamento analítico de estoques considerando vários períodos fiscais não é possível determinar com segurança em que mês a omissão ocorreu. A omissão poderia ter ocorrido no primeiro mês, ou no segundo, ou no terceiro etc. As omissões podem ter ocorrido em todos os meses.

Reconhece que o levantamento analítico de estoques não permite determinar o mês da ocorrência da omissão apontada e, por conseguinte, do fato gerador do ICMS da responsabilidade do Impugnante.

Não sendo possível determinar em que mês as omissões ocorreram, admite-se que tenha ocorrido no último mês fiscalizado exclusivamente porque esta condição poderá favorecer o contribuinte que será submetido ao menor índice de atualização (Taxa Selic).

Entende que todas as vezes que a aplicação dessa presunção não favorecer o contribuinte, a mesma não poderá ser aplicada. Para que fosse permitido concluir sempre que a omissão ocorreu no último mês fiscalizado, seria necessária a previsão legal (que inexiste) e a razão lógica (que igualmente inexiste).

Desta forma, alega que tal presunção só poderá ser aplicada quando lhe favorecer, o que não é o caso.

Ao considerar em seu levantamento as movimentações de mercadorias relativas aos meses de janeiro a julho de 2017, período já homologado, o Fisco terminou por contaminar o resultado

final. Assim, como dito anteriormente, é inaproveitável todo fruto colhido de uma árvore envenenada porque aquele se nutriu do veneno desta.

Diz que no caso do ICMS, o que se homologa não é apenas o pagamento realizado, e sim todo procedimento desenvolvido pelo contribuinte, porquanto o cálculo do imposto devido decorre de apuração, atendendo aos contornos da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I da CF/88).

Assim, o Fisco dispunha de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador, para homologar ou não. Expirado esse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, c/c art. 156, V e VII, do CTN:

Afirma que não pode haver dúvidas de que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, porque a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Esta é a razão pela qual não se aplica a regra de que o prazo para lançamento se conta do primeiro dia do exercício seguinte (CTN, art. 173, I), pois aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a regra é a disposta no art. 150, § 4º, do CTN.

Entendimento diferente importaria na desconsideração da realidade fático-jurídica, quanto ao pagamento do imposto estadual, que exige antecipadamente procedimento de apuração, assim como efetiva informação ao Fisco dos valores recolhidos. Tanto que a jurisprudência dos Tribunais superiores é uniforme nesse sentido. (STJ, AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 07/11/2011);

Também destaca o entendimento tanto do Tribunal de Justiça da Bahia quanto do STJ, este consolidado sob o regime de julgamento representativo de controvérsia, havendo antecipação de pagamento, ainda que parcial, a regra decadencial aplicável é a especial, prevista no § 4º, do art. 150, do CTN. (TJ-BA, Apelação nº 0108978-20.2004.8.05.0001, 5ª Câmara Cível, j. em 11/02/2014).

Afirma que no caso em tela, resta evidente a aplicabilidade do § 4º do art. 150 do CTN, donde se concluir que, se parte do débito foi pago quando da apuração do imposto no período fiscalizado, teria o Fisco o prazo de cinco anos, a contar dos respectivos fatos geradores, para proceder ao lançamento de ofício/complementar, sob pena de decadência.

Assim, considerando que tomou ciência do Auto de Infração em 25/08/2022, quando já estavam tacitamente homologados (CTN, art. 150, §4º), e extintos (CTN, art. 156, V, c/c art. 150, §4º, parte final), o lançamento correspondente ao exercício de 2013, na medida em que considera as movimentações de entradas e saídas dos meses de janeiro a julho de 2017 (já decaído), deve ser desconstituído, sendo o que desde já requer.

**EQUÍVOCO NA CONVERSÃO DE MEDIDAS, DESCONSIDERAÇÃO DE NOTA FISCAL E AUSÊNCIA DE AGRUPAMENTO DE PRODUTOS:** Informa que os mesmos equívocos indicados na Infração 02 também estão presentes na Infração 03.

Produto: '000374' Ameixa Seca com caroço. O Autuante aponta a omissão de entrada de 20 caixas. Contudo, essa diferença decorre da desconsideração da Nota Fiscal 156.184 (entrada) de 20 caixas de "Ameixa Seca com caroço." (doc. 06). O que torna inexistente o apontado pela fiscalização.

Produto: '000267' Ameixa Seca sem caroço. Segundo o Fisco foi encontrada uma omissão de entrada de 279 caixas. Diz que o Fisco deixou de considerar a entrada por transferência de 100 caixas (doc. 07).

No que tange a saída diz que o Autuante considerou apenas uma por Cupom Fiscal (03/2017), quando ocorreram duas saídas através dos Cupons Fiscais nºs 29591 e 29819, em 23/03 e 31/03.

Informa que outro equívoco apresentado no levantamento fiscal decorre da unidade de medidas considerada, pois considerou unidade quando deveria ser caixa. Assim agindo, terminou por comprometer a contagem correta do produto, aumentando a saídas para 362 caixas quando seria

183 caixas.

Com os citados ajustes termina a Impugnante por comprovar que em seu estoque final havia as 46 caixas apontadas pela fiscalização ( $EI = 129 + Entradas = 100 - Saídas = 183 = EF = 46$ ).

Produto: '0000117'Goma tapioca Doce Mel (PCT500GR) CX-20 und. Alega que não foi considerada a Nota Fiscal nº 76634 referente a perda de 04 caixas que ocorreu no dia 06/02/2017. Situação que demonstra que os dados que compõem o estoque da Impugnante estão corretos.

Produto: '900069'Goma tapioca Doce Mel (PCT500GR) CX-40 und. Quando da composição fiscal do estoque do citado produto, o Autuante utilizou duas unidades de medidas, pois há momentos que uma caixa equivale a 40 unidades e para as operações com cupons fiscais considera uma caixa correspondente a 1 unidade.

Para melhor entendimento, apresenta os cálculos em uma única unidade de medida, considerando a unidade de medida que será 1 (uma) caixa = a 40 unidades. Assim, no final o saldo de estoque igual a 4,01 (caixas) ou 160,40 unidades, como apresentado pela fiscalização em planilha.

Também alega que o Fisco considerou a saída na unidade de medida KG. Ora, se cada unidade do produto contém 500G ou 0,5KG e ao considerar a saída na unidade de medida KG, o fator de conversão deveria ser 2 (dois), onde foi utilizado 40 (quarenta). Fazendo com que a saída de 40 unidades fosse de 800 unidades.

Conclui que as saídas com NF foram 27.200 unidades, onde 93,20 unidades foram perdas (não computadas pela fiscalização), totalizando 27.293,20 unidades de saída, como visualizado pela fiscalização.

Composição em Unidades:

$EI = 15.720,00 + Entradas = 11.733,60 - Saídas = 27.293,20 = EF = 160,40$ .

Ou na unidade de medida Caixas:

$EI = 393,00 + Entradas = 293,34 - Saídas = 682,33 = EF = 4,01$ .

O que aponta que não existe a omissão pretendida.

Produto: '900253'Massa para tapioca – 340G (saches).

Na composição fiscal foi utilizada o fator de conversão 1 para unidade de medida distintas: caixa e unidade.

Diz que pode ser observado na NF 81264. Ou seja, como utilizou-se unidade, o fator de conversão correto deveria ser "1/28", tornando a saída de 56 unidades como 2 caixas.

Assim, a composição do estoque seria:  $EI = 0 + Entradas = 24 - Saídas = 7 = EF = 17$  (contido na escrita fiscal da Impugnante).

Produto: '900255'Polvilho azedo casa mani 500G CX 16 Unid. O mesmo ocorreu para o "Polvilho azedo casa mani 500G CX 16 Unid", quando foi utilizado o fator de conversão para a unidade de medida caixa e unidade.

Afirma que o fato pode ser observado na NF 83832, onde utilizou-se unidade, o fator de conversão correto deveria ser "1/16", tornando a saída de 16 unidades como 1 caixa.

Assim, a composição do estoque seria:  $EI = 0 + Entradas = 22 - Saídas = 17 = EF = 5$  (contido na escrita fiscal da Impugnante).

Produto: '900258'Tapioca – tapiocando pouche 500G CX 16 Unid. Quando da composição fiscal do estoque do citado produto, o Autuante terminou utilizar duas unidades de medidas, pois há momentos que uma caixa equivale a 16 unidades e para as operações com cupons fiscais considera uma caixa correspondente a 1 unidade.

Para melhor esclarecer, informa que será demonstrado os cálculos em uma única unidade de medida, considerando a unidade de medida que será 1 (uma) caixa = 16 unidades. Assim teremos no final o saldo de estoque igual a 65 (caixas) ou 1.040,00 unidades.

Ao considerar a saída na unidade de medida caixa, o fator de conversão deveria ser sempre 16 (dezesseis) e não 1 (um). Fazendo com que a saída de 2 unidades fosse de 2 caixas.

Afirma que as saídas com NF foram 9.408 unidades, onde 20,64 unidades baixadas por perdas (não consideradas pela fiscalização), totalizando 9.428,64 unidades de saída, como visualizado pela fiscalização.

Composição em Unidades:

$$EI = 0 + \text{Entradas} = 10.468,64 - \text{Saídas} = 9.428,64 = EF = 1.040,00.$$

Ou na unidade de medida Caixas:

$$EI = 0 + \text{Entradas} = 654,29 - \text{Saídas} = 589,29 = EF = 65,00.$$

Conclui que esses dados demonstram a iliquidez da omissão levantada pela fiscalização.

Produto: '900259 Tapiocando tradicional a vácuo – pote plástico.

Diz que o mesmo ocorreu com o produto “Tapiocando tradicional a vácuo – pote plástico”, onde o Fiscal apontou que uma caixa equivaleria a 24 unidades e nos cupons fiscais, uma caixa seria 1 unidade.

Equilibrando a confusão fiscal, e passando a considerar uma única unidade de medida que será de 1 (uma) caixa = 24 unidades, encontra-se no final o estoque igual a 6 caixas ou 144,00 unidades.

Afirma que ao considerar a saída na unidade de medida caixa, o fator de conversão deveria ser 24 (vinte e quatro) e não 1 (um), como utilizado pelo Fisco, o que terminou por considerar que a saída de 1 unidade fosse de 1 caixa.

Se as saídas com NF foram 888,00 unidades e havendo 11,04 unidades baixadas por perda (não consideradas pelo Fisco), as saídas totalizaria 899,04 unidades de saída, como está na escrita fiscal do Impugnante e ora indicado pela fiscalização em seu levantamento.

Composição em Unidades:

$$EI = 0 + \text{Entradas} = 1.043,04 - \text{Saídas} = 899,04 = EF = 144,00.$$

Ou na unidade de medida Caixas:

$$EI = 0 + \text{Entradas} = 43,46 - \text{Saídas} = 37,46 = EF = 6,00.$$

Alega que restou demonstrado, mais uma vez, a fragilidade da autuação.

Produto: '000268 Uva passa imp. sem semente escura.

Diz que o mesmo equívoco pode ser observado mais uma vez. Desta vez, em um determinado momento o Fisco considera que uma caixa corresponderia a 10 unidades e nos cupons fiscais, uma caixa equivaleria a 1 unidade.

Considerando que a unidade de medida seria 1 (uma) caixa = 10 unidades, no final o saldo de estoque seria igual a 6 caixas ou 60 unidades, como indicado pela fiscalização em sua planilha.

Afirma que ao considerar a saída na unidade de medida = CX, o fator de conversão deveria ser 10 (dez), contudo foi utilizado 1 (um), gerando a conclusão de que a saída de 7 unidades fosse de 7 caixa.

Se as saídas com NF foram 3.760 unidades, sendo 160 unidades de cupom fiscal, entre os meses de novembro e dezembro, temos que:

Composição correta em Unidades:

$$EI = 920,00 + \text{Entradas} = 2.900,00 - \text{Saídas} = 3.760,00 = EF = 60,00.$$

Ou na unidade de medida Caixas:

$$EI = 92,00 + \text{Entradas} = 290,00 - \text{Saídas} = 376,00 = EF = 6,00$$

Conclui que não há omissão.

Diante da demonstração dos equívocos do levantamento fiscal, afirma que não se pode perpetuar o auto de infração, razão pela qual diz que o lançamento fiscal é totalmente improcedente.

INFRAÇÃO 04: Alega que a acusação fiscal se mostra improcedente pelo decurso do prazo decadencial.

Em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação – como é o caso do ICMS –, menciona e transcreve o § 4º, do art. 150 e o art. 156, V e VII, do CTN.

Da análise dos dispositivos citados, diz que o Fisco tem o prazo de cinco anos para homologar a atividade de autolançamento efetuada pelo sujeito passivo, a contar do fato gerador, e, ultrapassado tal prazo, o lançamento é tacitamente homologado, extinguindo-se, em definitivo, o crédito por ele constituído.

Em tais preceitos se amolda o regime jurídico da decadência relativa ao ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, já que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Registra que a acusação fiscal é de falta de recolhimento de ICMS em virtude da utilização indevida de crédito fiscal e de equívoco quanto a carga tributária utilizada. Em outras palavras, foi recolhido o imposto apurado na sua escrita fiscal, mesmo que considerado a menor pelo Fisco. (doc. 08)

Informa que tomou ciência do Auto de Infração em 25/08/2022 quando já ultrapassado o prazo para homologação, pelo Fisco, do recolhimento relativo aos períodos de janeiro a julho de 2017, contudo fora autuado. Não obstante, esse crédito, ainda que decaído, está sendo objeto do lançamento, pelo que deve ser excluído, já que extinto (art. 156, V e VII, do CTN).

Salienta que ao caso em questão não se aplica a regra geral de contagem do lapso decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, prevista no art. 173, I, do CTN.

Tanto é verdade que a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, declarou que se conta o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido e efetua o pagamento do mesmo, embora parcial.

Nesse sentido, e adotando o posicionamento da Procuradoria do Estado, o CONSEF vem declarando a decadência do crédito tributário. Cita o ACÓRDÃO JJF Nº 0075-04/17

Acrescenta que a questão também foi objeto de decisões proferidas pelo e. Tribunal de Justiça da Bahia e pelo STJ, inclusive consolidado sob o regime de julgamento representativo de controvérsia, segundo o qual havendo antecipação de pagamento, ainda que parcial, a regra decadencial aplicável é a especial, prevista no § 4º, do art. 150, do CTN.

Afirma que no caso em tela, resta evidente a aplicabilidade do § 4º, do art. 150, do CTN, donde se concluir que, se parte do débito foi pago quando da apuração do imposto no período fiscalizado, teria o Fisco o prazo de cinco anos, a contar dos respectivos fatos geradores, para proceder ao lançamento de ofício/complementar, sob pena de decadência.

Diz que o recolhimento do imposto efetivamente antecipado pelo contribuinte nos períodos de janeiro a julho de 2017, foi tacitamente homologado ao cabo dos cinco anos contados de seu respectivo fato gerador, de modo que operada a decadência do direito do Fisco em relação aos mesmos, porquanto a Impugnante apenas fora notificada do auto de infração em 25/08/2022.

Conclui não que o montante relativo aos períodos decaídos constitui excesso de exigência, devendo, portanto, ser excluído da monta lançada, o que desde já se requer, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

No item DESPROPORCIONALIDADE E EXORBITÂNCIA DA MULTA APLICADA, afirma que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à desproporcionalidade da multa aplicada nos percentuais de 60% e 100% sobre o valor principal.

Entende que duas são as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Diz que o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco.

Também alega que Tribunal de Justiça de Pernambuco consolidou sua jurisprudência acerca da multa aplicada pelo Estado, reconhecendo sua feição confiscatória, e, portanto, vem reduzindo-a ao patamar 20% (quando são arbitradas em até 100% sobre o valor do imposto) e de 30% (quando são arbitradas acima de 100% sobre o valor do imposto), conforme ementa do acórdão recente prolatado, à unanimidade, pela 2ª Câmara de Direito Público nos autos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 316658-9 (0056523-79.2003.8.17.0001), de Relatoria do Des. José Ivo de Paula Guimarães, julgado em 20/02/2014.

Requer, de logo, o reconhecimento da improcedência da cobrança no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução ao patamar razoável de 20% (sobre o valor do imposto), consoante jurisprudência pacífica da Suprema Corte e dos Tribunais Pétórios.

Também alega que deve ser levado em consideração o benefício da dúvida. Diz que o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no presente Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.

Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável ao Impugnante (art. 112 do CTN).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 90 a 95 dos autos. Diz que os demonstrativos que instruem a acusação fiscal se encontram às fls. 09 a 14 (impressos e recorte) e também na mídia de fl. 15, em formato eletrônico (planilha Excel).

Registra que o Autuado impugnou o lançamento conforme defesa administrativa de fls. 21 a 88, cujos argumentos serão apreciados na mesma ordem apresentada na sua peça vestibular.

Ressalta que o Autuado argui decadência da Infração 03 (período de janeiro a julho de 2017), fls. 30 a 39, e da Infração 04, fls. 46 a 51, mesmo período.

Em se tratando da Infração 03, trata-se de levantamento quantitativo de estoque levantado 31/12/2017 (fato gerador). Portanto, longe do alcance da decadência pleiteada uma vez que deu ciência expressa do Auto de Infração em 25/08/2022.

No tocante à Infração 04 diz que se trata de falta de retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária cuja responsabilidade está prevista no Artigo 8º, inciso V, da Lei nº 7.014/96.

Entende que não é o caso do § 4º, do artigo 150, da do CTN, uma vez que não ocorreu o lançamento do Autuado passível de homologação e sim a falta do lançamento e recolhimento.

Quanto ao mérito, diz que a Infração 01 não foi impugnada pelo Autuado.

Faz uma síntese das alegações defensivas quanto às Infrações 02 e 03.

Sobre o equívoco na conversão de medidas, desconsideração de nota fiscal e ausência de agrupamento de produtos (fls. 23 a 26), inicialmente, informa que a Legislação Tributária prevê que formação de kit ou seu desmembramento são registrados na escrita fiscal através da utilização dos CFOP 1926 e 5926:

*CFOP 5926 - Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação*

*CFOP 1926 - Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação*

Quem declara a unidade de medida na EFD (SPED)- do Autuado - não é o Autuante. É um documento gerado e transmitido além de assinado eletronicamente. Portanto, quem considerou NFs de série 003 como sendo 1 CX = 1Un, onde deveria considerar 1 CX = 20 UN foi o Autuado.

Informa que estes ajustes serão realizados (unidade de conversão) nesta Informação Fiscal. Tanto para este produto quanto para os demais relacionadas pelo Autuado, assim como a inclusão de Notas Fiscais porventura não incluídas no levantamento fiscal e reclamadas pela Defesa.

'0000116' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND  
 '900069' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 500GR) CX - 40 UND  
 '900069' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 500GR) CX - 40 UND  
 '000268' UVA PASSA IMP SEM SEMENTE ESCURA  
 '000374' AMEIXA SECA COM CAROCO  
 '000267' AMEIXA SECA SEM CAROCO  
 '900253' MASSA PARA TAPIOCA - 340G (SACHES) TAPIOCANDO CX 28 UND  
 '900255' POLVILHO AZEDO CASA MANI 500G CX 16 UND  
 '900258' TAPIOCA - TAPIOCANDO POUCH 500G CX 16 UND  
 '900259' TAPIOCANDO TRADICIONAL A VACUO - POTE PLASTICO 410G CX 24 UND

Diz que o agrupamento de mercadorias, conforme se comprova dos demonstrativos de fls. 09 e 10, fora realizado na forma prevista na Portaria nº 445/98, obedecendo os critérios do artigo 3º, inciso III, e retificados agora também.

Em relação à desconsideração das perdas e quebras normais decorrente da atividade desenvolvida pelo Impugnante (26 a 30), informa que a resposta ao pleito do Defendente está, exatamente, na “*atividade desenvolvida pelo Impugnante*”:

#### Atividades Econômicas

Atividade Econômica Principal	4633801 - Comércio atacadista de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos
Tipo de Unidade:	UNIDADE PRODUTIVA
Forma de Atuação	ESTABELECIMENTO FIXO /

Diz que o Autuado não se deu ao “trabalho” de apontar qual seria o percentual que entende lhe ser de direito. As perdas ali previstas são para “comércio varejista”. E este não é o caso do Autuado: “Comércio atacadista de furtas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos”.

Informa que as perdas reais do Autuado são por ele conhecidas e registradas na sua escrita fiscal com emissão de Notas Fiscais sob CFOP 5927.

NOTA FISCAL DE SAÍDA																			
Data Emissão	Nota Fiscal EFD	Chave NF	Destinatário Acesso	Item CNPJ	UF	Nº	CFOP	Descrição	Unidade	Q T	Fator Conv.	Quant Conv.	Valor Operação	Valor Desconto	Base Cálculo	Valor IPN	Valor Produto	Aliq %	ICMS Debitado
16/10/18	Sim	NF 92131	29181001778112000483550010000921311006728890	01.778.112/0004-83	BA	1	5927 '00001'	'11062000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND	'040'	FD	1.000	1	1.000	50,00	0,00	0,00	50,00	0,00	
29/10/18	Sim	NF 92460	29181001778112000483550010000921311006728890	01.778.112/0004-83	BA	2	5927 '00001'	'11062000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND	'040'	FD	1.000	1	2.000	98,00	0,00	0,00	98,00	0,00	
30/11/18	Sim	NF 92132	29181001778112000483550010000921311006728890	01.778.112/0004-83	BA	1	5927 '00001'	'11062000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND	'040'	FD	1.000	1	2.000	98,00	0,00	0,00	98,00	0,00	
30/11/18	Sim	NF 92130	29181001778112000483550010000921311006728890	01.778.112/0004-83	BA	2	5927 '00001'	'11062000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND	'040'	FD	6.000	1	6.000	296,00	0,00	0,00	296,00	0,00	
15/05/18	Sim	NF 88578	291805017781120004835500100009331000872330	01.778.112/0004-83	BA	1	5927 '00001'	'19030000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND	'040'	FD	5.000	1	5.000	220,00	0,00	0,00	220,00	0,00	
30/05/18	Sim	NF 88822	29180501778112000483550010000888781006498006	01.778.112/0004-83	BA	2	5927 '00001'	'19030000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND	'040'	FD	4.000	1	4.000	176,00	0,00	0,00	176,00	0,00	
27/07/18	Sim	NF 90053	2918070177811200048355001000090531007661662	01.778.112/0004-83	BA	1	5927 '00001'	'19030000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND	'040'	FD	5.000	1	5.000	230,00	0,00	0,00	230,00	0,00	
06/09/18	Sim	NF 91112	2918090177811200048355001000091112100311734	01.778.112/0004-83	BA	1	5927 '00001'	'19030000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND	'040'	FD	25.000	1	25.000	1.300,00	0,00	0,00	1.300,00	0,00	
08/08/18	Sim	NF 90413	29180801778112000483550010000904131004661688	01.778.112/0004-83	BA	1	5927 '00001'	'19030000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 1KG) FD - 20 UND	'040'	FD	1.000	1	1.000	49,93	0,00	0,00	49,93	0,00	
06/02/17	Sim	NF 76634	2917020177811200048355001000076634100298680	01.778.112/0004-83	BA	1	5927 '00001'	'19030000' GOMA TAPIOCA DOCE MEL (PCT 500GR) CX - 20 UND	'040'	CX	4.000	1	4.000	95,08	0,00	0,00	95,08	0,00	

INFRAÇÃO 04: Diz que o Autuado somente arguiu a decadência dos valores exigidos dos meses de janeiro a julho de 2017. No entanto, não se trata de lançamento por homologação escriturado pelo Autuado na sua escrita fiscal. Não se trata de pagamento antecipado para homologação nos termos do artigo 150, §§ 1º e 4º do CTN.

Afirma que o fato concreto aqui é falta de retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária na contratação de prestação de serviços de transportes a transportadoras não inscritas no Estado da Bahia.

Conclui que, acolhidas as provas apresentadas pelo Autuado quanto às Infrações 02 e 03, o demonstrativo AUDITORIA DE ESTOQUE passou a ter a nova configuração, referente aos exercícios de 2017 e 2018. O Demonstrativo de Débito do Auto de Infração passa a ser (Infrações 02 e 03):

Data Ocorr.	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Inform. Fiscal
31/12/2017	31/12/2017	11.442,33	18%	100%	2.059,62	372,01
31/12/2018	31/12/2018	11.936,67	18%	100%	2.148,60	656,89
				Total		1.028,90

Diante do exposto, requer a procedência parcial do presente Auto de Infração.

À fl. 99 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, constando como data de ciência e de leitura 07/11/2022, e a concessão do prazo de dez dias para se manifestar, encaminhado cópia da mencionada Informação Fiscal. Decorrido o prazo concedido, o defendante não se manifestou.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pela advogada, Dra. Viviane Vale de Oliveira - OAB/PE 18.598.

#### VOTO

O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante; foram fornecidas ao defendante, as cópias dos mencionados demonstrativos; não foi identificado qualquer prejuízo ao Defendente, considerando que as infrações apuradas foram descritas de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

O Defendente alegou extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, e art. 156, V e VII, do CTN.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

O entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do § 4º, do art. 150, do CTN. A interpretação é de que a declaração do débito pelo contribuinte representa confissão de dívida apta a constituir o crédito tributário.
3. Débito não declarado e não pago: Aplicação direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

A Infração 03 foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício de 2017, sendo alegado pelo Defendente que a presunção de que as alegadas omissões decorrentes da análise de estoque só ocorreram em 31/12/2017 é completamente descabida. Disse que o Autuante considera as movimentações de entradas e saídas dos meses de janeiro a julho de 2017, período fiscal já extinto, fato que torna inaproveitável qualquer conclusão decorrente deste erro. Ao considerar em seu levantamento as movimentações de mercadorias relativas aos meses de janeiro a julho de 2017, período já homologado, o Fisco terminou por contaminar o resultado final.

Alegou que poderia o Autuante ter iniciado seu levantamento em agosto/2008, por exemplo, e concluído em 12/2017, quando procedeu a contagem física do estoque e lavrou o auto de infração. Assim procedendo, o auto de infração teria como período de competência dezembro/2017.

Observo que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

O mencionado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto devem levar em conta as particularidades na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

No caso em exame, foi efetuado levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (01/01/2017 a 31/12/2017), o inventário desse estabelecimento representa o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, inexistindo irregularidade no lançamento pelo fato de ter sido concentrado o débito em 31/12/2017, conforme estabelece o art. 39, IV, “a”, § 2º, do RPAF/BA:

*Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:*

*a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;*

*§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado*

Não acato a alegação defensiva, considerando que foi apurado imposto por meio de levantamento quantitativo de estoques relativo ao exercício fechado de 2017, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2022. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 24/08/2022, e o Autuado tomou ciência do auto de infração em 25 de agosto desse mesmo ano (conforme Mensagem via DT-e à fl. 18 do PAF), resta evidente que não se operou a decadência.

Quanto à Infração 04, o Defendente também alegou que a acusação fiscal se mostra improcedente pelo decurso do prazo decadencial.

Conforme relatado pelo Autuante, não se trata de lançamento por homologação escriturado pelo Autuado na sua escrita fiscal e não se trata de pagamento antecipado para homologação. O fato concreto aqui é falta de retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária na contratação de prestação de serviços de transportes a transportadoras não inscritas no Estado da Bahia.

Dessa forma, considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

Assim, constato que não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

O Defendente requereu a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi identificada a existência dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante.

Quanto ao mérito, o Defendente informou que reconheceu e realizou o pagamento total da exigência contida na Infração 01. Dessa forma, ficam mantidos os valores deste item da autuação, não impugnados, ante a inexistência de lide.

As infrações 02 e 03 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização dessas infrações foi efetuada mediante levantamento quantitativo de estoques.

Infração 02: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo

lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2018).

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2017.

Quanto à Infração 02, o Defendente alegou que a exigência fiscal não procede, em sua integralidade, pelas seguintes razões:

- i) Equívoco na conversão de medidas, desconsideração de nota fiscal e ausência de agrupamento de produtos.
- ii) Desconsideração das perdas e quebras normais decorrentes da atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado.

Quanto ao equívoco na conversão de medidas, desconsideração de nota fiscal e ausência de agrupamento de produtos, o Autuado afirmou que os mesmos equívocos indicados na Infração 02 também estão presentes na Infração 03.

Na Informação Fiscal, o Autuante disse que estes ajustes foram realizados (unidade de conversão) na referida Informação Fiscal, para os produtos relacionadas pelo Autuado, assim como a inclusão de Notas Fiscais porventura não incluídas no levantamento fiscal e reclamadas pela Defesa.

Esclareceu que o agrupamento de mercadorias, conforme se comprova dos demonstrativos de fls. 09 e 10, foi realizado na forma prevista na Portaria nº 445/98, obedecendo os critérios do artigo 3º, inciso III, e retificados também, quando prestada informação fiscal.

Em relação à desconsideração das perdas e quebras normais decorrente da atividade desenvolvida pelo Impugnante, as perdas ali previstas são para “comércio varejista”, e este não é o caso do Autuado: *“Comércio atacadista de furtas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos”*.

Observo que não se encontra no § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98 o comércio atacadista de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos.

Após o Autuante acolher as provas apresentadas pelo Autuado quanto às Infrações 02 e 03, o demonstrativo AUDITORIA DE ESTOQUE passou a ter a nova configuração, referente aos exercícios de 2017 e 2018, conforme quadro que elaborou.

Vale ressaltar que à fl. 99 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, constando como data de ciência e de leitura 07/11/2022, e a concessão do prazo de dez dias para se manifestar, encaminhado cópia da mencionada Informação Fiscal. Decorrido o prazo concedido, o defensor não se manifestou.

O Defendente alegou desproporcionalidade e exorbitância da multa aplicada, afirmando que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste uma impropriedade, desta vez com relação à desproporcionalidade da multa aplicada nos percentuais de 60% e 100% sobre o valor principal.

Afirmou que duas são as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Disse que o reconhecimento da improcedência da cobrança no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução ao patamar razoável de 20% (sobre o valor do imposto).

Observo que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas, essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Acato as informações apresentadas pelo autuante e conluso pela subsistência parcial do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme quadro abaixo e análise a seguir:

A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível conforme art. 4º, da Portaria 445/98 (INFRAÇÃO 02).

Constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98 (INFRAÇÃO 03).

DATA OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO	
31/12/2018	656,89	INFRAÇÃO 02
31/12/2017	372,01	INFRAÇÃO 03
<b>T O T A L</b>		<b>1.028,90</b>

Infração 04: Deixou de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de janeiro a setembro e dezembro de 2017; julho e agosto de 2018.

O Defendente alegou que a acusação fiscal se mostra improcedente pelo decurso do prazo decadencial. Mencionou o § 4º, do art. 150 e o art. 156, V e VII, do CTN.

Essa alegação foi apreciada quando analisada a preliminar de decadência, com a conclusão de que foi apurado débito não declarado e não pago, com aplicação direta das disposições do art. 173, I, do CTN. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado, e não se operou a decadência alegada nas razões de defesa.

O Defendente alegou que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).

Entretanto, não há como aplicar o referido princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto às infrações imputadas ao autuado, ficando indeferida a solicitação do defensor.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

<b>INFRAÇÃO Nº</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>IMPOSTO</b>
01	PROCEDENTE	812,50
02	PROCEDENTE EM PARTE	656,89
03	PROCEDENTE EM PARTE	372,01

04	PROCEDENTE	18.911,85
<b>TOTAL</b>	-	<b>20.753,25</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232875.0035/22-6, lavrado contra **FAZENDA SANTA TEREZINHA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 20.753,25**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 19.724,35 e 100% sobre R\$ 1.028,90, previstas no art. 42, inciso II, “a” e “e” e inciso III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA