

N.F. Nº - 298965.0011/22-8  
NOTIFICADO - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS SÃO ROQUE LTDA  
NOTIFICANTE - JOÃO DA SILVA BORGES  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INERNET – 28/09/2023

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF Nº 0172-03/23NF-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. OMISSÃO DE ENTRADAS MAIOR DO QUE A OMISSÃO DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS ANTERIORES. Omissão de receitas constatada pela apuração de diferença tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas. O Notificado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Afastadas nulidades suscitadas. Indeferido pedido de diligência/perícia técnica. Notificação Fiscal **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

A presente Notificação Fiscal, lavrada em 30/06/2022, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 5.180,64, acrescido da multa de 100%, tendo em vista a constatação da irregularidade abaixo citada:

**Infração 1** – 004.005.005 – falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença 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 o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no exercício de 2018.

O Notificado impugna o lançamento às fls. 12/18. Repete a infração que lhe foi imputada. Diz que neste ato representada pelo seu Procurador que deverá ser intimado de todos os atos concernentes ao presente processo administrativo sob pena de nulidade no caso da sua inobservância, vem, respeitosa e tempestivamente, apresentar sua impugnação pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Explica que a pretensão fiscal encontra obstáculo inarredável ao seu sucesso, como demonstrará, de forma a fulminar de improcedência a Notificação Fiscal ora atacada.

Diz ser nula à notificação Fiscal, especialmente por inexistência de justa causa para sua lavratura, por inocorrência de qualquer ilicitude, muito menos a irrogada na peça acusatória. Inexistindo justa causa para a lavratura, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento que ora se combate, cuja pretensão está eivada de nulidade absoluta, imprestabilizando por completo a infração aplicada.

Afirma que não vulnerou os dispositivos legais inseridos na exigência fiscal, que deve ser anulada desde seu nascedouro em face da sua impropriedade como lançamento, já que como consta do auto, não exsurge o ânimo sancionatório exigido na exação sob contestação, o que também por esse prisma, marca de nulidade absoluta a pretensão do fiscal Autuante.

No caso, pela ilegitimidade da lavratura, cuja irrogação de conduta ilícita, não passa de equívocos, cujos dispositivos oferecidos não possibilitam entendimento esposado na exação, tampouco abre espaço ou possibilidade para o apenamento pretendido, tem-se como ilegítima a

autuação, devendo par isso, ser declarada nula, dando-se baixa dos registros pertinentes, com o consequente arquivamento do processo que lhe propiciou origem.

Aduz que o AI é nulo de pleno direito e não está apto a gerar efeitos como ato administrativo perfeito e acabado, haja vista a não observância das formalidades exigidas para sua lavratura.

Registra que a peça instauradora em tela, ressentiu-se de seus requisitos básicos, o que a nulifica de imediato, inquinando todo o processo deflagrado em consequência dela, tomando-o nulo desde seu nascedouro.

Explica que o Autuante lavrou 4 autos de infrações e 2 notificações de lançamentos diferentes para o mesmo período fiscalizado (2017 a 2019), cominações que se repetem, demonstrativos confusos com nomenclatura diversa da capitulação legal da infração e indicação de documentos que não correspondem a infração capitulada, ocasionando dessa forma, dificuldade na apresentação da defesa. Sobre o tema cita o Professor Hely Lopes. O entendimento do festejado administrativista com o qual comunga a doutrina absoluta, decorre do princípio máximo do Direito Repressivo, qual seja, o da acusação formal e especificada.

Trazendo toda a fundamentação legal e doutrinária exposta para o caso do que instaurou o malfadado processo contra o Autuado, em nenhum momento descreveu, adequadamente, os fatos supostamente ilícitos que lhe são imputados, a fim de possibilitar sua ampla defesa, razão pela qual sua defesa restou por toda cerceada.

Com relação a infração 01, afirma que o Fiscal autuante entendeu que não houve recolhimento de ICMS no valor total de R\$ 11.271,00 no exercício de 2018, por ter apurado diferenças tanto nas entradas como nas saídas de mercadorias. No entanto, ao analisar a planilha do fiscal, verifica inconsistências na sua apuração. Menciona que no caso em tela, o Fiscal autuante não buscou a verdade material, na medida em que não verificou que o objeto social da Impugnante é o comércio atacadista e o comércio varejista, conforme comprovante de inscrição no CNPJ. Assim, ao fazer o levantamento do estoque, não verificou os produtos em que houve a reclassificação das mercadorias.

Aponta que o que pode ser percebido no lançamento é que o Fiscal analisou o estoque, constatando entradas e saídas "formais", sem atentar para a natureza das atividades desenvolvidas por ele, em especial a reclassificação de mercadorias.

Diz que o princípio da verdade real foi seriamente violado no lançamento aqui guerreado, que deve ser inteiramente anulado, pois não representa a verdade dos fatos, devendo, se for o caso, posteriormente, sendo determinada a reclassificação, ser realizado novo lançamento.

Exemplifica dizendo que o Fiscal Autuante, não considerou que os itens: *Vodka Absolut Natural 1000ml (Código 45873)*, *Sabão Pó Omo Mt Ação Ot Bag sd OG (Código 173522)*, *Suco Pergola Uva Integ Tto Vd 1000 ml (Código 131366)*, *Leite Coco Sococo Vidro 200 ml (Código 130233)*, tiveram as movimentações nas operações de reclassificação fiscais no CFOP 1926 (*Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação*). Na utilização de tais códigos fiscais, (CFOP 1926 nas Entradas e 5926 / 5949 nas Saídas), a operação deve ser analisada pelo agente, na medida que a sua não observância acarreta grave violação ao princípio da verdade material, acarretando em consequência direta, a nulidade absoluta do lançamento.

Com efeito, para comprovar todo o exposto, anexa ao processo planilhas, a fim de demonstrar a improcedência total da infração em questão, onde informa haver justificado na coluna *Observações*, o fundamento do débito indevido apurado no demonstrativo fiscal elaborado pela autoridade autuante.

Por todo o exposto, o valor principal de R\$ 11.271,00 demonstrado na Notificação Fiscal resta insubsistente, devendo ser reconhecido a improcedência total pela autoridade fiscal.

Protesta provar o alegado por todos os meios de provas admitidas, ainda que necessária a

conversao do julgamento em diligências, sobretudo para juntada de documentos em poder de terceiros, pericias etc.

Assim sendo, pelos fatos e fundamentos explicitados na presente impugnação requer:

a) seja inteiramente anulada a infração nº 01, sendo excluído do lançamento as supostas omissões de Entrada e Saída dos produtos que sofreram reclassificação, com a mudança do produto, prevalecendo o princípio da verdade real, e as constatações dos erros encontrados, demonstrando, através do relatório em anexo, que não existiu qualquer omissão de entradas ou saídas de mercadorias, e, em consequência a anulação destes itens do lançamento, o que também será de inteira justiça.

Por fim, requer que as intimações relativas ao presente processo, sejam realizadas nome de Bruno Roberto Garcia Melo Lopes de Araujo, OAB/BA34.609, sob pena de nulidade.

Às fls. 34/35 considerando a falta de Informação Fiscal, o PAF foi convertido em diligência.

Após análise e discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, os membros dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal, em apreço a segurança jurídica que deve emanar das decisões deste CONSEF, decidiu converter o presente PAF em diligência a DAT NORTE/IFEP NORTE, a fim de que fossem tomadas as seguintes providências:

PELO AUTUANTE:

- a) Intimasse o Autuado a apresentar, concedendo prazo de 10 (dez) dias, todos os documentos fiscais que comprovam a agregação e desagregação para formação de *KIT* conforme alegado pela defesa;
- b) Prestasse a informação fiscal apreciando as questões levantadas pelo Notificado sobre o levantamento quantitativo de estoques realizado;
- c) Caso se confirmasse que os Códigos Fiscais, (CFOP 1926 nas Entradas e 5926 / 5949 nas Saídas), foram utilizados como reclassificação (*agregação e desagregação de Kits*), conforme alegado na defesa, as citadas operações deveriam ser consideradas no levantamento fiscal;
- d) Elaborasse novos demonstrativos, inclusive o de débito, com os ajustes necessários.

Devidamente notificado, conforme faz prova documentos fls. 118, sobre o pedido de diligência, o Notificado se manifesta às fls. 39 a 54. Diz que vem apresentar sua manifestação em atenção a diligência solicitada pelo CONSEF, nos termos a seguir. Repete a infração que lhe foi imputada.

Afirma que com relação à infração 01, ao realizar uma auditoria interna, para o exercício 2008, revisou a planilha do Fiscal Autuante, verificando que a diferença encontrada na entrada das mercadorias se refere a operação devolução bonificação, CFOP 1949, (Notas Fiscais que anexa) referente aos produtos, *VODKA ABSOLUT NATURAL 1000ML, LA DE ACO BOMBRIL C/08UN, SABAO PO OMO MT ACO DT BAG 800G, VINHO CANT DA SERRA COQUET TTO PET 880ML, SABAO PO ALA FLOR CEREJEIRA LAVANDA 500G, SUCO PERGOLA UVA INTEG TTO VD 1000ML, BEB LACTEA OLA UHT 1000ML, SABAO BARRA MINUANO GLIC NEUTR PL 5X200G, VINHO 7 IRMÃOS BORDO TTO SUAVE 01L, VINHO CATUABA SELVAGEM COMP ACAI 1000ML, VINHO PERGOLA TTO SUAVE SELEC VD 1000ML, WHISKY PASSPORT 1000ML, VINHO PERGOLA SUAVE SELEC PET TTO 1.47L, LEITE COCO SOCOCO VIDRO 200ML.*

Dessa forma, observa que ao incluir as notas 1986742, 1982120, 1976953, 1962535, 1938713, 1929983, 1900653, 1870176, referente a operação do CFOP 1949, o valor de entradas fica correto, sem divergências, conforme planilha de movimentação de entrada do *WHISKY PASSPORT 1000ML*, que elabora. Assim, diz que tal situação também ocorre com o produto *VODKA ABSOLUT NATURAL 1L*, ao acrescentar na movimentação de entrada as notas 1919509 e 252, conforme tela que *printa*.

Assevera que as quantidades de Entradas e Saídas nas operações do CFOP 1949 e 5949 do produto *Vinho Pergola Tto Suave Selec Vd 1000ml*, não foram localizadas nas planilhas do Autuante, assim a diferença encontrada é referente as notas de devolução de clientes e estorno de devolução de

cliente, notas fiscais 1819634, 1831837, 1947534 que anexa.

Registra que tal cenário acontece com todos os produtos mencionados, requerendo dessa forma, em observância ao princípio da verdade material, a juntada das planilhas e notas fiscais apensadas na defesa, para o fim de comprovar a movimentação de entradas no CFOP 1949 e saídas no CFOP 5949.

Com efeito, aduz que o valor apurado de divergência no importe de R\$ 144,83, deve ser considerado dentro da margem permitida na apuração de diferenças de entradas e saídas, por ter ocorrido erro no cadastro do produto pelo operador no caixa.

Por fim, explica que não foi levado em consideração pelo fiscal, a redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/2000, no cálculo para cobrança do ICMS: *Atividade Econômica - 4639-7/01*, tudo em conformidade com o anexo do Decreto 7.799/2000, e comprovante de inscrição no CNPJ que registra.

Tendo em vista tais preceitos de redução de base de cálculo, pois é *atacadista*, resta também indevido o demonstrativo apresentado pelo Auditor para cobrança de ICMS no valor de R\$ 11.271,00. Por tais preceitos e documentos em anexo, não cabe prosperar a infração falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, restando totalmente improcedente a infração 01.

Assim sendo, pelos fatos e fundamentos explicitados na impugnação, requer: (i) seja reconhecida a improcedência total da infração 01; (ii) que as intimações relativas ao presente processo, sejam realizadas em nome de Bruno Robério Garcia Melo Lopes de Araújo, OAB/BA 34.609, com endereço profissional na Rua Dr. Sabino Silva, 976, Ponto Central, CEP 44.075-085.

Autoridade competente designa auditor estranho ao feito para prestar a informação fiscal fl.117. O auditor repete a infração imputada ao contribuinte e informa os pontos que entende relevantes comentados pela autuada. Confirma a tempestividade e sintetiza os fatos e argumentos defensivos.

Rechaça todas as alegações suscitadas na peça defensiva. Afirma que a Informação Fiscal é prestada por auditor estranho ao feito, tendo em vista a aposentação do autuante, A.F. João da Silva Borges.

Afirma que o presente PAF foi baixado em diligência para que o autuado fosse intimado a apresentar *“todos os documentos fiscais que comprovem a agregação e desagregação para formação de KIT conforme alegado pela defesa”*.

Aponta que procedeu à intimação, como se vê no recibo do DT- e apensado, e concedeu o prazo designado pela Relatora do processo no CONSEF.

Informa que a defesa apresentou, dentro do prazo, vários documentos e um novo arrazoado. Outrossim, sequer tangenciou o quanto exigido na diligência suscitada, qual seja, a comprovação de que as diferenças do levantamento de estoques se devem à formação de KIT.

Diante do exposto, afirma abster-se de emitir qualquer juízo de valor.

## VOTO

O defendente suscitou questões prejudiciais referentes as formalidades inerentes ao procedimento fiscal. Disse ser nula a Notificação Fiscal, especialmente por inexistência de justa causa para sua lavratura, por inocorrência de qualquer ilicitude, muito menos a irrogada na peça acusatória. Inexistindo justa causa para a lavratura, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento

Examinando o presente processo, verifico que não possui suporte fático ou jurídico esta alegação. A justa causa para sua lavratura, se encontra claramente explicitada na descrição dos fatos na fl. 01 da Notificação Fiscal. O Notificado tanto entendeu do que foi acusado que em sua impugnação rebateu a acusação fiscal citando dados do levantamento elaborado pelo Auditor Fiscal.



Neste cenário, observo que o presente PAF se encontra apto a surtir seus efeitos legais e jurídicos. Não vislumbro no lançamento qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração, a qual foi fundamentada em demonstrativo analítico e documentos fiscais contidos no CD fl. 04, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, comprovante fl. 05, inexistindo cerceamento do direito ao contraditório e a ampla defesa.

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura da Notificação Fiscal, encontrando-se definidos o Notificado, o montante e o fato gerador do débito tributário reclamado, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar sua nulidade.

No mérito, o Auto de Infração acusa o sujeito passivo de falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença 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 o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no exercício de 2018.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

É importante registrar, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, a partir da equação:  $\text{Estoque Inicial} + \text{Compras do Período} - \text{Vendas realizadas no Período} = \text{Estoque Final}$ .

Os estoques (Iniciais e Finais) estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias realizadas pela empresa no final de cada ano. Considerando que na presente Notificação Fiscal, o levantamento foi realizado em regime fechado, no exercício de 2018, será considerado o livro Registro de Inventário de 2017, como Estoque Inicial e os dados do livro Registro de Inventário de 2018, como Estoque Final.

A infração 01 trata da presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, cabendo ao Autuado o ônus de trazer ao processo, elementos com o condão de se contrapor a esta presunção. O Notificado contestou o lançamento afirmando que as diferenças apuradas decorrem da inobservância pelo fiscal, que em função de sua atividade econômica – *comércio atacadista* – nas movimentações das mercadorias, ocorrem operações de reclassificação fiscal, no CFOP 1926 (*Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação*). Em síntese, em suas operações comerciais é comum a utilização de tais códigos fiscais, (CFOP 1926 nas Entradas e 5926 / 5949 nas Saídas).

Sendo assim, em busca da verdade material, esta 3ª JF, em pauta suplementar, decidiu pela conversão do presente processo em diligência. Determinou que o Notificado fosse intimado a apresentar todos os documentos fiscais, que comprovassem a agregação e desagregação para formação de *KIT* conforme alegado em sua defesa. Caso se confirmasse que os Códigos Fiscais, (CFOP 1926 nas Entradas e 5926/5949 nas Saídas), foram utilizados como reclassificação (*agregação e desagregação de Kits*), conforme alegado na defesa, as citadas operações deveriam ser consideradas no levantamento fiscal.

Devidamente intimado para atender a diligência solicitada, o Notificado mudou completamente sua versão a respeito da irregularidade apurada pelo Fisco. O que na sua impugnação inicial teria decorrido de uma reclassificação de códigos de CFOP em seus estoques, dessa vez, no atendimento a diligência, declarou que teria realizado uma nova auditoria em sua empresa e verificou que a

diferença encontrada pelo Fisco nas Entradas das mercadorias, se refere a operação de devolução/bonificação, CFOP 1949. Anexou notas fiscais citando alguns produtos.

Examinando os elementos que compõem o presente PAF, em especial aqueles acostados para atender a diligência, observo que o Notificado não se desincumbiu em apresentar as provas necessárias e suficientes para elidir ou modificar a acusação fiscal.

É importante registrar que embora o defendente tenha mudado sua versão sobre o que teria provocado as diferenças apuradas, caso tivesse provado de forma inequívoca sua nova alegação quando do atendimento da diligência fiscal de que seriam referentes a devoluções/bonificações, e comprovasse através de documentação fiscal, sua argumentação seria acatada. Entretanto, isto não ocorreu.

Verifico que o Notificado apenas anexou algumas notas fiscais de Entradas, CFOP - *Outras Entradas Não especificadas*) e outras como (*lançamento a título de devolução*) de forma aleatória, sem associar ou apontar a interferência de tais documentos no levantamento fiscal.

Neste cenário, acato entendimento do Auditor Fiscal designado pela Inspeção para realizar a diligência fiscal, concluindo que tal procedimento não tem o condão de elidir a infração, visto que em seu novo arrazoadado, sequer tangenciou o quanto exigido na diligência suscitada, em função de sua própria tese na impugnação inicial, ou seja, a comprovação de que as diferenças do levantamento de estoques ocorreram devido à formação de KIT.

Cabe ressaltar que caberia ao defendente trazer à luz deste processo, a prova de que as omissões que resultaram na falta de recolhimento do ICMS não existiram, apontando no levantamento fiscal, as notas fiscais que em seu entendimento e em conformidade com a legislação de regência, não deveriam ali constar, o que no caso concreto não ocorreu.

Saliento que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido a irregularidade lançada na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante a Notificação Fiscal em exame.

Por fim, o defendente apontou que está representada pelo seu Procurador, conforme identificado no documento de procuração anexo, o qual deverá ser intimado de todos os atos concernentes ao presente processo administrativo, sob pena de nulidade, no caso da sua inobservância.

Observo que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA da Notificação Fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar **PROCEDENTE** a Notificação Fiscal nº 298965.0011/22-8, lavrada contra **DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS SÃO ROQUE LTDA.**, devendo ser intimado o notificado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.180,64**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei 7014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR