

A. I. N°. - 279757.0037/23-7  
AUTUADO - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.  
AUTUANTES - JAYME GONÇALVES REIS e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO – INTERNET – 05/09/2024

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0146-03/24-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. OMISSÃO DE SAÍDAS. A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais. Impugnação desacompanhada de elementos de prova como suporte das alegações defensivas, pois, a simples negativa de cometimento das infrações não desonera o sujeito passivo de elidi-las na forma legalmente prevista. Infração caracterizada. Rejeitadas nulidades suscitadas. Indeferido pedido de diligência. Negado pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/12/2023, exige crédito tributário, no valor de R\$ 316.932,20, acrescido da multa de 100%, pela falta de recolhimento do imposto, referente a operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em 2019. Consta na descrição dos fatos tratar-se de operações com *Dióxido de Carbono, Hidrogênio, Nitrogênio e Oxigênio*, consideradas as perdas de processo registradas em sua EFD, baixa através do CFOP 5927. (Infração 004.005.001).

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.26/44. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada. Afirmar ser pessoa jurídica de direito privado e vem apresentar a Impugnação Administrativa, pelos fatos e fundamentos jurídicos a seguir expendidos.

Afirma que é pessoa jurídica que tem por objeto social a fabricação e comercialização de gases medicinais e industriais. Apesar do cumprimento de suas obrigações com o Estado de Bahia, a fiscalização estadual lavrou o auto de infração ora impugnado visando à cobrança de multa em decorrência da suposta saída de mercadorias do seu estabelecimento, sem a emissão de nota fiscal e, consequentemente, sem o devido registro na escrita fiscal na competência de dezembro de 2019, conforme se depreende da descrição do auto de infração.

No entanto, aduz que conforme será demonstrado a seguir, a cobrança efetuada não merece subsistir, na medida em que: (i) é nula por ausência de intimação da Impugnante para apresentação de esclarecimentos durante o processo fiscalizatório; (ii) é nula por vício de fundamentação legal da suposta infração cometida; (iii) não houve omissão de saídas de mercadorias, mas tão somente a utilização dos produtos no processo produtivo; (iv) eventual CFOP equivocado utilizado na entrada de mercadorias deve ser ignorado em respeito ao princípio da verdade material, na medida em que as mercadorias foram adquiridas para consumo no

processo produtivo ou industrialização; (v) a multa aplicada carece da devida fundamentação legal, razão pela qual merece ser cancelada; e (vii) a multa de 100% (cem por cento) do valor da operação possui caráter confiscatório e abusivo.

Preliminarmente, afirma que apesar de ter lavrado o termo de início da fiscalização, a autoridade tributária nem sequer lhe intimou para apresentar informações durante o processo fiscalizatório, sobre as suas operações, oportunidade na qual, certamente teria apresentado a escrituração das notas fiscais autuadas.

Nesse sentido, o auto de infração é nulo por ter sido lavrado sem a devida intimação durante o processo fiscalizatório para o cumprimento do art. 127, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei 3.956/1981.

É inequívoco que cabe à autoridade administrativa realizar um procedimento prévio antes da lavratura do auto de infração, oportunizando que o sujeito passivo regularize a sua situação ou, eventualmente, preste esclarecimentos sobre o objeto da suposta ilicitude.

Nesse sentido, frisa que a legislação estadual, em seu art. 127-A, também determina que seja lavrado o termo de encerramento da fiscalização, o que não ocorreu no caso em tela. No caso concreto, a fiscalização apenas lavrou o termo de início da fiscalização para fins formais, sem a intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos e, ainda, se furtou de lavrar o termo de encerramento. Logo, resta claro que não houve processo fiscalizatório, mas tão somente a lavratura de um termo de fiscalização por mera formalidade, sem nenhum conteúdo que confira instrumentalidade ao procedimento legalmente previsto.

Diz que da simples análise do auto de infração combatido, extrai-se a ausência de indicação dos dispositivos legais infringidos que basearam o cálculo da multa aplicada, motivo pelo qual o lançamento está eivado de nulidade. Reproduz os respectivos dispositivos regulamentares. Apesar de os artigos acerca da hipótese de incidência do ICMS e da necessidade de emissão da nota fiscal estarem claros, é inequívoco que a capitulação legal está obscura quanto à base de cálculo do imposto nos casos de omissão de saída de mercadorias apurada por meio do levantamento quantitativo de estoque.

Nesse sentido, o auto de infração ora impugnado não indicou os incisos do art. 23-B, da Lei 7.014/96 e do art. 5º, da Portaria 445/98, que embasam a base de cálculo utilizada na autuação. Isto representa vício de fundamentação e atrai nulidade ao lançamento, nos termos do art. 18, inciso IV, a, do Decreto 7.629.

E nem se alegue que a apresentação da presente defesa significa que possui o pleno conhecimento dos fatos e condutas a ela imputados. Deve-se levar em consideração que os requisitos formais de fundamentação do auto de infração previstos no art. 129 da Lei 3.956/81 e no 142, do CTN são de observância obrigatória e, quando ausentes, maculam a cobrança.

Ante o exposto, aduz que a fundamentação legal da infração se mostra eivada de vício de nulidade, uma vez que a base de cálculo do ICMS que gerou a presente cobrança não foi devidamente fundamentada em clara violação aos requisitos formais dispostos no CTN e na legislação estadual.

Prossegue afirmando, que a presente autuação fiscal visa à cobrança de multa e juros por suposta saída de mercadorias sem emissão de nota fiscal na competência de dezembro de 2018. Importa mencionar que não deve haver cobrança de ICMS no período autuado uma vez que, nem sequer houve saída de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal.

No mérito, argui a insubsistência da cobrança – aquisição de mercadorias para industrialização ou consumo no processo produtivo. Segundo o auto de infração, não teria emitido nota fiscal na saída de mercadorias, consequentemente, não houve o recolhimento do ICMS e o devido registro na escrita fiscal.

No entanto, comenta que operações realizadas no período autuado se referem a operações de CFOP 2101 e 2151, que tratam, respectivamente, de operações de compra para industrialização e

transferência para industrialização. Conceitua industrialização como está previsto no Regulamento do IPI. A título de exemplo, destaca-se que o *Dióxido de Carbono bruto* adquirido pela passa pelo processo de industrialização, consistente na sua captação, compressão, purificação, refrigeração, armazenamento e distribuição. Isto é, o *dióxido de carbono bruto* (corrente gasosa enriquecida com gás carbônico) passa pelo processo de industrialização da Impugnante para que seja transformado em dióxido de carbono liquefeito e purificado, estado em que é comercializado ao cliente final. Cita as etapas do processo de industrialização, da empresa: (i) Captação; (ii) Compressão; (iii) Purificação; (iv) Refrigeração; (v) Armazenamento; (vi) Distribuição. Ilustra como seu processo de industrialização pode ser resumido através de quadro demonstrativo.

Neste contexto, verifica que o *Dióxido de Carbono* liquefeito e purificado, que é comercializado pela empresa, é fruto de processo de industrialização que tem como matéria prima o *Dióxido de Carbono bruto*, conforme se pode verificar da planilha anexa que demonstra a saída do produto final após o encerramento da industrialização.

Desse modo, aduz que a entrada de *Dióxido de Carbono bruto* e a sua posterior transformação em *Dióxido de Carbono liquefeito e purificado* gera uma diferença natural no estoque, na medida em que a entrada da mercadoria não será igual a sua saída, o que não quer dizer que promoveu saída de mercadorias sem emissão de nota fiscal, mas tão somente o produto se transformou em outro.

Assevera que a industrialização das mercadorias traduz a inevitável impossibilidade de ocorrer a saída das mesmas mercadorias, o que não foi considerado pela fiscalização. Deve-se considerar que os produtos de saída após a industrialização possuem outra identificação fiscal, impossibilitando a correspondência com a nota fiscal de entrada.

Assim, considerando que as operações autuadas se referem a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para industrialização (e não para comercialização), resta claro que pelos exemplos trazidos que não houve omissão de saídas para alguns casos, o que demanda a exclusão do crédito tributário e, caso haja dúvida quanto ao alegado/quantidade de mercadorias, seja determinada diligência. O que não pode subsistir é a cobrança pretendida, diante da já comprovada ausência de saídas omitidas.

Aponta o princípio da verdade material com relação ao equívoco do CFOP na entrada de mercadorias. Nota que o levantamento de estoque realizado pela fiscalização identificou equivocadamente, a saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais, pois não levou em consideração a industrialização das mercadorias no processo produtivo por ela desenvolvido.

Conforme explicado anteriormente, a título de exemplo, seu processo de industrialização da transforma o *Dióxido de Carbono gasoso* em *Dióxido de Carbono liquefeito*, de modo que, naturalmente, não haverá saída do *Dióxido de Carbono gasoso* e, por isso, existe essa diferença no estoque. Eventual entrada de *Dióxido de Carbono* para revenda constitui mero erro formal de preenchimento das notas fiscais, devendo prevalecer a verdade material do seu processo de industrialização, o qual pode ser facilmente atestado por meio da realização de diligências.

Além disso, há casos em que os produtos adquiridos que são consumidos durante o processo produtivo, como, por exemplo, o *Hidrogênio 5.0 Analítico Cil T* e o *Nitrogênio 5.0 Analítico Cil T*, sem necessariamente, se transformar em outro produto, o que também gera uma diferença de estoque, tendo em vista que esses produtos não poderiam constar nas notas fiscais de saída, pois eles foram utilizados como matéria prima.

Consigna, portanto, que as diferenças de estoque eventualmente verificadas pela fiscalização decorrem do processo produtivo que (i) transforma uma mercadoria em outra; e (ii) consome determinada mercadoria como matéria-prima.

Frisa ainda, que a entrada de mercadorias com CFOPs que não se referem a industrialização, como por exemplo, os CFOPs 2102, 1152 e 5102 evidenciam mero equívoco no preenchimento das notas fiscais de entrada e não interferem na realidade da sua produção. São elas: *Compra para*



*comercialização, Transferência para comercialização e Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.*

Considerando que possui muitas atividades no Estado, eventualmente, podem ocorrer alguns erros formais nas notas fiscais, mas que não causam prejuízos à Administração Tributária, como no presente caso.

Em observância ao princípio da verdade material, entende que o mero erro formal no preenchimento dos CFOPs nas notas fiscais não pode dar origem a uma obrigação tributária, na medida em que os deveres formais prestam-se única e exclusivamente para o fim de se levar ao conhecimento da Administração Tributária os dados fiscais do contribuinte, de modo a auxiliá-la na decisão de iniciar ou não um procedimento de fiscalização.

Em que pese a importância do respeito às normas de controle fiscal estipuladas pela Administração Pública, fato é que emitiu as notas fiscais de entrada e as notas fiscais de saída apenas não foram emitidas porque os produtos foram industrializados ou consumidos no processo produtivo, ou seja, o produto que entrou não é o mesmo produto que saiu.

Esse processo produtivo não causou nenhum prejuízo à Administração Tributária, razão pela qual não pode ser prejudicada pela falha procedimental no preenchimento de notas fiscais, sob pena de violação ao princípio da verdade material.

No caso concreto, a fiscalização está cobrando multa em razão do equívoco no preenchimento das notas fiscais e, por óbvio, extrai-se que não há incidência de ICMS na saída de mercadorias, pois elas foram utilizadas no processo produtivo e não saíram efetivamente do estabelecimento da Impugnante sem o devido registro ou o recolhimento do imposto. Nesse sentido, na relação dicotômica entre a *forma* e o *conteúdo* deve prevalecer o conteúdo, independentemente da não observância da forma, em prol do princípio da verdade material, que deve nortear todo ato administrativo, inclusive no curso do Processo Administrativo Tributário. Sobre o tema, cita os juristas James Marins, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López.

Entende que ao não lhe oportunizar a chance de se pronunciar e apresentar suas justificativas durante o trâmite do procedimento fiscalizatório, a autoridade fiscal limitou injustamente a possibilidade de esclarecimento dos fatos e a defesa dos interesses da Impugnante. Essa abordagem, que se distancia do espírito colaborativo e do princípio do contraditório, prejudica a busca pela verdade material e compromete a integridade do processo administrativo tributário.

Diante do exposto, considerando que as operações mercantis foram levadas ao conhecimento do fisco e à observância obrigatória ao princípio da verdade material, impõe-se a improcedência do lançamento.

No presente caso, sobre a penalidade aplicada, aponta que a fiscalização aplicou a multa prevista no artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, em razão da suposta saída de mercadorias desacobertas de nota fiscal. Ocorre que o auto de infração não consignou a alínea correspondente à suposta violação legal cometida, razão pela qual não há que se falar em aplicação de multa sem a correta fundamentação legal. Diz que da leitura do inciso III, do art. 42, extrai-se a existência de 7 (sete) alíneas. No entanto, nenhuma das alíneas foram mencionadas no auto de infração para justificar a aplicação da penalidade, o que, por óbvio, impede que sofra as sanções em comento.

Desse modo, é mister seja afastada a multa aplicada pela fiscalização, na medida em que o auto de infração não procedeu ao correto enquadramento legal.

Caso se entenda pela procedência do lançamento, o que se admite apenas a título argumentativo, deverá ser cancelada a multa de ofício tendo em vista o seu inequívoco caráter abusivo e confiscatório, na medida em que aplicada no percentual de 100% sobre o imposto não recolhido. Verifica que tal sanção demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, a situação do contribuinte e de sua atividade, bem como, qualquer outro parâmetro razoável para lhe balizar o cálculo.

Há que se considerar que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento disfarçado de arrecadação.

Extraí-se da doutrina administrativista a noção de que o princípio constitucional implícito da proporcionalidade (ou razoabilidade) deve servir como limite à discricionariedade da Administração Pública (inclusive autoridades fiscais) e do próprio legislador, impedindo a aplicação de “*sanções desproporcionais ou inadequadas em relação às infrações praticadas*”. Sobre o tema cita que o STF, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários 81.550/MG e 91.707/MG, repudiou a aplicação de multas com efeitos confiscatório, como é a que ora lhe pesa, reduzindo para 30%, base que reputa razoável para reparação da impontualidade do contribuinte (g.n. - RTJ 74/320 - Recurso Extraordinário 81.550/75 – MG).

Entende que embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constata que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal. No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal – que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. (Voto do Ministro Marco Aurélio). Neste esteio, cumpre destaca que o STJ consagrou que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são limites ao ato administrativo, que deve guardar uma proporção adequada entre meios aplicados e o fim que se deseja alcançar.

Diante do exposto, resta demonstrada a manifesta abusividade e confiscatoriedade da multa de ofício aplicada no percentual de 100% (cem por cento) sobre os valores supostamente devidos.

Acrescenta que caso não se entenda pelo cancelamento do auto de infração em razão dos argumentos e provas expostos na presente defesa, requer seja determinada diligência aos órgãos necessários para que possam ser comprovadas as matérias de fato e direito expostas, especialmente quanto à ausência de saída de mercadorias sem emissão de nota fiscal, nos termos dos artigos 133, 139, da Lei 3.956/1981 e 145 do Decreto 7.629/99.

Nos termos acima expendidos, requer seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração, dando-se provimento integral à Impugnação para que seja reconhecida a sua nulidade ou, caso assim não se entenda, integralmente cancelado o lançamento fiscal, visto que não houve saída de mercadorias sem recolhimento do imposto e sem registro na escrita fiscal.

Subsidiariamente, na remota hipótese de esse não ser o entendimento adotado, requer ao menos, o cancelamento da multa imposta em virtude da ausência de correta fundamentação legal e de seu caráter abusivo e confiscatório.

Solicita, ainda, a juntada de documentos adicionais e a requisição de cópias de documentos e informações de quaisquer outros processos que se revelarem necessários à comprovação das alegações fáticas constantes da Impugnação, bem como seja autorizada a realização de sustentação oral de suas razões de defesa perante este órgão quando da inclusão do feito em pauta para julgamento, sendo que referida sustentação será realizada por um dos seguintes advogados indicados: ● Alessandra Gomensoro, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708; ● Ricardo Cosentino, inscrito na OAB/RJ sob o nº 155.017. Em atenção ao disposto no artigo 8º, § 3º do Decreto 7.629/99, requer a juntada do disco anexo com a cópia da defesa e documentos que a instruem.

Requer, por fim, que toda intimação seja encaminhada ao seu endereço, descrito no início da impugnação e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome da advogada Alessandra Bittencourt de Gomensoro, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708.

Um dos Autuantes presta a informação fiscal fls. 85/86. Reproduz a irregularidade apurada. Afirma que o contribuinte apresenta defesa de forma regular, contestando o lançamento do crédito tributário, sobre a qual passa a analisar.

Esclarece que foi concluída a ação fiscal determinada pela OS nº 502895/23, na data de 20/12/2023, que culminou com a lavratura do Auto de Infração, que lançou Crédito Tributário, apurado nos exercícios de 2018 a 2021, em decorrência da infração que reproduz. O demonstrativo que instrui a acusação se encontra anexado as fls.07/17, em recorte impresso, e completo em meio eletrônico na mídia de fl. 19. O Autuado impugnou o lançamento apresentando razões e motivos, fls. 26/81, que a seguir analisa.

Como visto, afirma que o lançamento decorre da omissão de saída de mercadoria tributada apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Destaca que o estabelecimento Filial, no período fiscalizado, se trata de unidade de armazenamento de gases para revenda, que recebe as mercadorias via caminhões tanques, no mesmo estado físico e unidade de medida no qual as comercializa.

Aponta que a sequência operacional descrita às fls. 33/34 é uma alegação relativamente verdadeira, uma vez que foi apurado que o estabelecimento ora autuado somente realizou as atividades de armazenamento e distribuição.

Esclarece que o processo produtivo descrito à fl. 34 (*fluxograma de produção*) não foi realizado na unidade da Rua Amônia, s/n, Polo Petroquímico, Camaçari-BA, CEP: 42.810-340. Não foi apresentado nenhum Mapa de Produção/Custo no curso da ação fiscal e, também, no âmbito da sua defesa administrativa. As notas fiscais de Entradas e as notas fiscais de Saídas, relacionadas no demonstrativo que integra o presente Auto de Infração são provas contundentes da acusação.

Registra que somente para argumentar, os trabalhos foram realizados mantendo-se contato com preposto da Autuada, que nomina:

[Leandro Rios](#)

Especialista Fiscal

Consultoria Fiscal Campo/Projetos e Produtividade

**White Martins** Gases Industriais Ltda

[Leandro.Rios@linde.com](mailto:Leandro.Rios@linde.com)

Celular + 55 (21)97315-0537



Como visto, afirma que a Autuada não elide a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias pelo que se requer a procedência do feito.

Cabe registrar a presença da Dra. Roberta Pereira Machado, OAB/RJ nº 236.724, que acompanhou a sessão de julgamento.

## VOTO

O defendente arguiu nulidade do lançamento fiscal. Disse que o Auto de Infração não deve subsistir, uma vez que nele existem nulidades que afetam toda exigência fiscal, considerando a ausência de intimação para apresentação de esclarecimentos durante o processo fiscalizatório e vício de fundamentação legal da suposta infração cometida. Acrescentou que a fiscalização apenas lavrou o termo de início da fiscalização para fins formais, sem a intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos e, ainda, se furtou de lavrar o Termo de Encerramento. Além disso, afirmou que a fiscalização não indicou os dispositivos que embasaram a base de cálculo utilizada na autuação, o que representaria vício de fundamentação e atrai nulidade ao lançamento.



Afasto estas alegações por falta de suporte fático e jurídico. Observo que durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo, se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa, o que claramente, encontra-se exposto no presente lançamento fiscal.

Cabe registrar, por importante, que ao contrário do alegado pelo autuado, a ação fiscal foi realizada em constante contato com preposto da empresa, Sr. Leandro Rios, conforme registrado na Informação Fiscal.

Sobre a alegada falta do Termo de Encerramento no processo, constato que caso o Autuado se detenha numa análise mais acurada dos elementos que lhe foram fornecidos referentes a presente exigência fiscal irá constatar que no corpo do próprio Auto de Infração fl. 01, está intitulado “*Auto de Infração / T.E. – Termo de Encerramento*”. Em outro dizer, o lançamento de ofício via Auto de Infração, já inclui o Termo de Encerramento da ação fiscal. Com relação a base de cálculo para apuração do *quantum* devido está em absoluta consonância com a legislação de regência e nenhum equívoco foi objetivamente apontado pelo defendente.

Assim, relativamente às questões formais, após a análise dos elementos constantes nos autos, verifico que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato, que é a constituição do crédito tributário não recolhido integralmente aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que obteve as peças necessárias à sua defesa; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Verifico que a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD do Autuado, onde consta seus livros fiscais, dentre outros: Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário. A omissão de receitas foi apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado, com supedâneo nas regras da Portaria nº 445/98.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não existe erro a respeito desta questão e ainda que houvesse, não implica nulidade do lançamento, a ocorrência de erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. Termo de Início fl. 06, via DT-e com ciência do Autuado dia 13/12/2023. Demonstrativos fls. 07 a 17. Intimação para entrega fl. 22. Termo e data de ciência da autuação via DT-e, 27/12/2023 conforme documento fls. 22/23.

Neste cenário, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de realização de diligência ou perícia técnica fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, e II, do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo

em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide pelos Julgadores.

No mérito, o autuado foi acusado de falta de recolhimento do imposto, referente a operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, ano 2018. Consta na descrição dos fatos tratar-se de operações com *Dióxido de Carbono, Hidrogênio, Nitrogênio e Oxigênio*, sendo consideradas as perdas de processo registradas em sua EFD, baixa através do CFOP 5927 (Infração 004.005.001).

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.

No caso ora em apreciação, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. (Art. 4º da Portaria 445/98).

O defendente alegou, que as operações realizadas no período autuado se referem ao CFOP 2101 e 2151, tratam de operações de compra para *industrialização e transferência para industrialização*. Destacou que o *Dióxido de Carbono bruto* adquirido pela empresa, passa pelo processo de industrialização, consistente na sua captação, compressão, purificação, refrigeração, armazenamento e distribuição. Isto é, o *dióxido de carbono bruto* (corrente gasosa enriquecida com gás carbônico) passa pelo citado processo para que seja transformado em *dióxido de carbono liquefeito e purificado*, estado em que é comercializado ao cliente final.

Explicou que a entrada de *Dióxido de Carbono bruto* e a sua posterior transformação em *Dióxido de Carbono liquefeito e purificado* gera uma diferença natural no estoque, visto que o produto se transformou em outro. Além disso, afirmou haver casos em que os produtos adquiridos que são consumidos durante o processo produtivo, como por exemplo, o *Hidrogênio 5.0 Analítico Cil T*, e o *Nitrogênio 5.0 Analítico Cil T*, sem necessariamente se transformar em outro produto, também gera uma diferença de estoque, tendo em vista que esses produtos não poderiam constar nas notas fiscais de saídas, pois eles foram utilizados como matéria prima.

Concluiu que as diferenças de estoque verificadas pela fiscalização decorreram do processo produtivo que (i) transforma uma mercadoria em outra; e (ii) consome determinada mercadoria como matéria-prima.

Por seu turno, em sede de informação fiscal, a dupla de Autuantes afirmou que o estabelecimento filial, no período fiscalizado, se trata de unidade de armazenamento de gases para revenda, que recebe as mercadorias via caminhões tanques, no mesmo estado físico e unidade de medida que comercializa.

Explicou que o estabelecimento autuado somente realizou as atividades de armazenamento e distribuição. Frisou que o processo produtivo descrito pela empresa (*fluxograma de produção*), não foi realizado pelo defendente, estabelecido na unidade da Rua Amônia, s/n, Polo Petroquímico, Camaçari-BA, CEP: 42.810-340. Acrescentou que não foi apresentado pela Autuada



nenhum *Mapa de Produção/Custo* no curso da ação fiscal e, também, no âmbito da sua defesa administrativa. As notas fiscais de Entradas e as notas fiscais de Saídas, relacionadas no demonstrativo que integram o presente Auto de Infração, são provas contundentes da acusação.

Analisando os elementos que compõem o presente processo, constato que de fato, o Autuado não trouxe a luz deste processo elementos comprobatórios para se contrapor a irregularidade apurada. Não há neste PAF, prova de que os produtos alvo da autuação entravam com uma descrição no documento fiscal e saíam da empresa transformados em produtos com outra identificação fiscal devido ao processo de industrialização, conforme alegou em sua impugnação.

Caberia ao defendente carrear ao processo elementos que respaldassem sua assertiva de que a empresa autuada se trata de estabelecimento industrial, a exemplo de registros de controle de produção e estoques ou ainda, registro em sua escrita fiscal ou contábil comprovando a movimentação de sua produção.

Devo ressaltar, que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Nessa esteira, observo que o Impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, não cabendo a este Órgão Julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, ou promover a realização de diligências como pleiteou o Defendente.

O Autuado afirmou ainda, que a penalidade aplicada no presente lançamento de ofício, possui manifesta abusividade e confiscatoriedade, visto a multa de ofício aplicada no percentual de 100% (cem por cento) sobre os valores supostamente devidos.

Ressalto que a multa aplicada decorrente da autuação, é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, legalmente previsto para a irregularidade apurada, nos termos da alínea “g”, inciso III, do art. 42 da Lei 7014/96, conforme se depreende da descrição dos fatos e do levantamento fiscal que servem de base a autuação.

Saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é a legalmente prevista para a irregularidade apurada, e não se inclui na competência deste Órgão Julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, registro que o art. 158 do RPAF/99, e § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96, que dariam amparo a esta solicitação foram revogados, portanto inexistente previsão legal na legislação de regência vigente, para este Órgão Julgador atender ao mencionado pleito.

O defendente pediu ainda, que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito, fossem encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada, tudo conforme poderes especificados na procuração.

Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo, se encontra estabelecida nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0037/23-7**, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$ 316.932,20**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, alínea “g” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

