

A. I. N° - 279459.0038/22-6
AUTUADO - BRF S.A.
AUTUANTE - FERNANDO ANTÔNIO CÂNDIDO MENA BARRETO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 04/11/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0193-03/24-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo período, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária – o das saídas tributáveis. No presente caso, a revisão levada a efeito pelo Autuante ante os elementos apresentados pela defesa, apurou o valor da omissão de entradas superior ao das saídas originalmente apontada, portanto, é legal a exigência, haja vista que os novos elementos foram, entregues ao autuado, inclusive, reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, preservando-se plenamente o direito de ampla defesa do contribuinte. Após revisão fiscal e acolhimento parcial dos argumentos defensivos o valor originalmente exigido foi reduzido. Não acatadas nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 20/12/2022, exige crédito tributário no valor de R\$ 436.163,00, acrescido da multa de 100%, em razão de falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento em sua escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2021. (Infração 004.005.001).

O autuado impugna o lançamento fls. 67/86. Resume os fatos autuados. Registra que a defesa é tempestiva. Afirma que vem, por seus advogados, com fundamento nos artigos 123 e seguintes do RPAF/BA apresentar defesa contra o Auto de Infração, pelas razões apresentadas a seguir.

Aduz que a acusação fiscal é de suposta omissão de saídas de mercadorias, apurada por meio de levantamento de estoque realizado pela Fiscalização em relação ao exercício de 2021. Ou seja, segundo o Auto de Infração, teria realizado “*operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita*”.

O valor de ICMS exigido pelo Fisco baiano decorre da aplicação da alíquota de 18% sobre o valor total das supostas omissões de saídas (R\$ 4.119.284,31), com redução de 41,176%, resultando em suposta base de cálculo tributável de R\$ 2.423.127,80.

Afirma que a despeito da acusação, o fato é que o Auto de Infração é improcedente, tendo em vista que as divergências apuradas no levantamento de estoque não decorreram de saídas tributadas omitidas, mas, sim:

- (i) do perecimento natural de mercadorias, ensejando o estorno dos créditos de ICMS correspondentes;
- (ii) da utilização equivocada de fatores de conversão de medidas aproximados, que são inadequados para fins de levantamento de estoque;
- (iii) do fato de a Fiscalização ter desconsiderado o lapso temporal existente entre o momento em que as mercadorias são contabilizadas no estoque do estabelecimento autuado e as suas efetivas entradas físicas (estoque em trânsito) – especialmente em relação às operações ocorridas nos primeiros dias do ano de 2021; e
- (iv) do fato de a apuração fiscal ter deixado de considerar as remessas de mercadorias para fins de armazenagem (estoque em poder de terceiros).

Diante disso, diz que não há dúvidas de que o Auto de Infração é improcedente e deve ser integralmente cancelado.

Explica que o Fisco baiano apurou divergências de estoque que levaram à equivocada presunção de que teria dado saída de mercadorias sem a emissão de documento fiscal e sem o respectivo lançamento do imposto em seus livros fiscais, resultando na suposta falta de recolhimento de ICMS no exercício de 2021. Tais divergências foram constatadas pelo Fisco baiano a partir das informações constantes (i) dos controles mensais de seus estoques e (ii) de seus Livros Fiscais escriturados ao longo do período autuado.

Segundo o levantamento do Fisco, a quantidade de mercadorias que constava do fechamento dos controles de estoque de 2020, somada à quantidade de entradas escrituradas ao longo do ano de 2021, seria superior à quantidade de mercadorias indicadas nas notas fiscais de saídas registradas no mesmo ano, somada à quantidade de mercadorias indicadas no fechamento dos controles de estoque do ano de 2021. Esquematiza o cálculo realizado pela Fiscalização.

Assim, em razão de os controles mensais de estoque e os Livros Fiscais supostamente informarem a existência de uma quantidade maior de mercadorias do que seria de se esperar a partir das notas escrituradas, a Fiscalização presumiu, equivocadamente, que teria promovido saídas de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais.

Afirma que nenhuma das diferenças de estoque apuradas decorreu de saídas não tributadas. Vê contradição no Auto de Infração. Ressalta que o trabalho de fiscalização é contraditório ao presumir a ocorrência de omissões de saída. Afinal, de um lado, presume a existência de saídas não tributadas; mas, de outro lado, alega que as divergências encontradas no cálculo do levantamento de estoque teriam decorrido de *“perdas, furtos, roubos e quebras de mercadorias não devidamente ajustadas nos inventários”* – e não, de saídas não tributadas. Cita texto do Auto de Infração.

Diz que, do ponto de vista lógico, se a Fiscalização reconhece que as divergências apontadas pelo levantamento de estoque decorrem da perda e do perecimento de bens comercializados (natural em seu ramo de atuação), não há que se cogitar da omissão de saídas tributáveis e na consequente cobrança do imposto. Aliás, sequer há de se falar em saídas realizadas, sob pena de assumir que estaria comercializando bens já perecidos, o que se mostra um verdadeiro absurdo.

Nesse sentido, afirma que por mais que tenha deixado de emitir Notas Fiscais para ajustar essas perdas ocorridas em seus inventários (o que implicou parte das divergências autuadas), o fato é que houve o efetivo estorno dos créditos de ICMS que decorreram da aquisição dessas mercadorias posteriormente deterioradas, exatamente como exige o artigo 312, inciso IV do RICMS/BA, o que significa dizer que, no fim do dia, a ausência de emissão das notas fiscais de ajuste de inventário não resultou em nenhum prejuízo ao Estado da Bahia. Ou seja, não houve qualquer ausência de recolhimento de ICMS que tenha decorrido dessas divergências encontradas por meio do levantamento de estoque realizado pela Fiscalização.

Para que não restem dúvidas de que realizou os estornos dos créditos de ICMS referentes às mercadorias posteriormente perecidas, cita, exemplificativamente, sua Escrituração Fiscal Digital (“EFD”) em relação ao mês autuado de janeiro de 2021, em que consta R\$ 13.274,67 a título de estorno de créditos de ICMS decorrente do perecimento de mercadorias, que simplesmente deixou de ser considerado pela Fiscalização.

Por sua vez, aponta que o detalhamento ‘nota a nota’ desses estornos ocorridos no mês de janeiro de 2021, os quais totalizam o montante de R\$ 13.274,67, encontram-se especificado em livro fiscal próprio, em que controla os estornos decorrentes de seus produtos deteriorados.

Sustenta que, como não haveria de ser diferente, referidos estornos são devidamente considerados na sua apuração do ICMS. É o que pode ser visto por meio do “*Resumo da Apuração do Imposto*”, em que a totalidade dos estornos apurados para o período (R\$ 364.101,13, o qual é composto pelos R\$ 13.274,67 decorrentes do perecimento de mercadorias) compõe o cálculo do “*débito do imposto*”.

Por decorrência lógica, uma vez estornados os créditos de ICMS correspondentes às mercadorias perecidas, não há que se falar em qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, em razão da falta de recolhimento de ICMS (e do aproveitamento indevido de créditos).

Aduz que exatamente a mesma forma de apuração exemplificada em relação ao mês de janeiro de 2021, também ocorreu em relação aos demais meses autuados. Ou seja, não há dúvidas de que a realizou o estorno dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias que, posteriormente, pereceram, de modo que inexistiu qualquer prejuízo ao Fisco Baiano.

Nessa situação, entende que deveria ser no máximo, apenada pelo descumprimento de obrigação acessória, mas não poderia jamais ser acusada de ter realizado saídas sem a correspondente tributação pelo ICMS, em atendimento inclusive ao princípio da verdade material que rege o direito tributário.

Inclusive, acrescenta que como forma de comprovar que de fato é indevida a exigência pretendida pela Fiscalização, é importante destacar que, em caso bastante semelhante ao destes autos – em que o mesmo estabelecimento foi autuado por supostas omissões de saída como decorrência de levantamento de estoque realizado em relação ao ano de 2019 – a 6ª Junta de Julgamento Fiscal cancelou integralmente o Auto de Infração nº 279459.0029/21-9, justamente por reconhecer que o fato de ter estornado os créditos referentes às suas mercadorias perecidas demonstraria a improcedência da acusação de supostas omissões de saídas (doc. 7).

Dessa forma, considerando que inexistiu qualquer omissão de saídas tributadas, tendo em vista que essa parte das divergências encontradas no levantamento de estoque decorreu do perecimento natural de mercadorias (que foi, inclusive, reconhecido pela própria Fiscalização), com o estorno dos correspondentes créditos do imposto, resultando na ausência de qualquer prejuízo ao fisco baiano, resta demonstrado que a autuação é improcedente, devendo ser cancelado o Auto de Infração.

Informa que outra parte das divergências apontadas no levantamento de estoque narrado pelo Auto de Infração decorreu exclusivamente dos fatores de conversão utilizados de forma equivocada pela Fiscalização para converter as quantidades das operações realizadas, de unidade “*número de caixas*” para a unidade “*peso (Kg)*”.

Explica que algumas das mercadorias comercializadas possuem pesos variáveis decorrentes de aspectos específicos do seu processo produtivo. A título de exemplo, o “PRESUNTO TIPO PARMA” é comercializado em caixas com produtos que possuem um peso aproximado em quilogramas, já que não poder ser produzido em embalagem com peso fixo, em razão das variações decorrentes do seu fluxo de produção e do próprio produto produzido.

Nesse sentido, diz que tais caixas possuem sempre um valor aproximado de 2,2 kg, podendo ocorrer pequenas variações de peso entre elas, tanto para cima, quanto para baixo. Justamente

por conta disso, apesar de utilizar a quantidade de caixas de tal produto para fins de comercialização (“*quantidade comercial*”), fato é que, para fins tributários, utiliza a quantidade em quilogramas do produto para a correta apuração e pagamento do imposto devido (“*quantidade tributável*”). Esse fato é recorrente no setor alimentício industrial, razão pela qual as nomenclaturas “*quantidade comercial*” e “*quantidade tributável*” são, inclusive, utilizadas pelo sistema gerador de Documento Auxiliar da Nota Fiscal eletrônica (“DANFE”).

Esclarece que, no caso concreto, a Fiscalização acabou se valendo dos tais fatores de conversão aproximados de caixas para quilogramas para realizar o levantamento fiscal de estoque em relação ao exercício de 2021 e, de forma equivocada, para concluir pela omissão de saídas e pela cobrança de imposto, mediante a lavratura do Auto de Infração ora contestado. Apesar de tais fatores de conversão aproximados terem sido indicados à Fiscalização, o fato é que esses critérios não poderiam nunca ser utilizados para a realização de levantamento de estoque. Inclusive, é de se mencionar que a Fiscalização em nenhum momento lhe intimou para questionar se tais fatores de conversão aproximados poderiam ser utilizados para a realização do levantamento de estoque. Tivesse feito isso, certamente seria informada de que tais fatores de conversão são utilizados apenas para a obtenção de valores meramente aproximados dos produtos autuados em quilogramas e que por conta disso jamais poderiam ser utilizados para o levantamento de estoque.

Em especial, aduz que seria informada de que, para a realização desse trabalho de fiscalização, deveriam ser consideradas as quantidades dos produtos em quilogramas devidamente informadas em seus documentos fiscais. E, ainda, seria informada de que adota esse cuidado justamente para evitar divergências na tributação de suas operações, em razão da comercialização de produtos que não possuem um peso fixo, mas sim, um peso aproximado por caixa vendida.

Mais do que isso, tivessem sido adotadas premissas corretas para o trabalho de levantamento de estoque, a Fiscalização não teria identificado grande parte das divergências que ensejaram a presunção de supostas omissões de saídas que são objeto do Auto de Infração.

Nesse sentido, assevera que como forma de comprovar tudo o que foi mencionado, cita a título exemplificativo que a Nota Fiscal nº 7183970 (Código de acesso nº 29-2105-01838723026436-55-002-007183970-143566581-8) trata da venda de 13 caixas de “*PRESUNTO TIPO PARMA*”. De acordo com a premissa equivocada utilizada pela Fiscalização, a venda das 13 caixas de deste produto corresponderia à saída de 28,6 Kg ($2,2 \times 13 = 28,6$) da mercadoria, tendo em vista que cada caixa comportaria exatos 2,2 Kg de mercadoria. Apesar de a Fiscalização ter considerado que 28,6 Kg de mercadoria havia sido objeto da operação retratada na Nota Fiscal nº 7183970, na realidade, comercializou 33,37 Kg deste produto.

Aponta que a correta informação quanto à quantidade de mercadoria vendida pode ser observada justamente nos seus documentos fiscais que estão à inteira disposição da Fiscalização. A indicação da aquisição de 33,37 Kg do “*PRESUNTO TIPO PARMA*” está contida no campo “*quantidade tributável*” (em quilogramas) das informações constantes do DANFE, bem como, no respectivo arquivo.xml da Nota Fiscal.

Tais informações corretas quanto às operações envolvendo as mercadorias com peso variável também foram resumidas na planilha de apuração anexa (doc. 9), em que há a contraposição entre o peso correto que foi objeto das operações autuadas (coluna “*peso*”) e o peso considerado indevidamente pela Fiscalização (com base nos fatores de conversão aproximados, inadequados para fins de levantamento de estoque – coluna “*Qtde. Fisco*”).

Explica que essas informações corretas constantes da coluna “*peso*”, que também estão descritas nos documentos fiscais da Requerente no campo “*quantidade tributável*”, é que deveriam ter sido consideradas pela Fiscalização em seu trabalho de levantamento de estoque (mas nunca os valores presumidos de quantidades obtidas a partir da aplicação de fatores aproximados de conversão de unidades), para se chegar inequivocamente à conclusão de que não há omissão de saídas para o período fiscalizado.

Em razão da adoção de critérios imprecisos para o levantamento de estoque, diz que apenas para a operação retratada na Nota Fiscal nº 7183970, a Fiscalização deixou de considerar a saída de 4,77 Kg do mencionado produto, o que ocasionou divergências entre o estoque final de 2021 escriturado e o apurado incorretamente pela Fiscalização. Ou seja, foram justamente essas divergências equivocadamente identificadas pela Fiscalização que, em grande medida, resultaram na aparente diferença de estoque que implicou acusação fiscal de omissão de saídas e a lavratura do Auto de Infração ora contestado.

Para que não restem dúvidas, aponta que ainda que na lista de saídas consideradas pela Fiscalização em seu levantamento de estoque (doc. 8) há a indicação da aplicação indevida do mesmo fator de conversão aproximado de 2,2 Kg por caixa de *PRESUNTO TIPO PARMA* para diversas outras Notas Fiscais.

Ainda a título de exemplo, afirma que a mesma situação também ocorre em relação ao produto “*MEIO PEITO DE PERU TEMP CONG*”. Também nesse caso, ao invés de a Fiscalização considerar a “*quantidade tributável*” da mercadoria (*já em quilogramas*), aplicou indevidamente o fator de conversão aproximado de 10,8 Kg por cada caixa de produto, o que também ocasionou as divergências autuadas.

Por fim, aduz que também a título ilustrativo, junta aos autos alguns exemplos de DANFES em que podem ser constatadas as divergências entre a quantidade de mercadorias consideradas incorretamente pela Fiscalização em seu levantamento de estoque (com base nos mencionados fatores de conversão aproximados) e a “*quantidade tributável*”, correspondente ao peso exato dos produtos comercializados (doc. 10).

As divergências exemplificadas acima (entre quantidade de mercadorias consideradas pela Fiscalização para fins de levantamento fiscal e a quantidade de mercadorias efetivamente comercializadas e tributadas pela Requerente) também ocorreram em relação a diversas outras operações realizadas ao longo do ano de 2021, envolvendo as mais diversas mercadorias comercializadas pela Requerente, conforme pode ser identificado por meio do levantamento anexo (doc. 9). Um indicativo de que é justamente a utilização indevida dos fatores de conversão que ocasionou grande parte das divergências autuadas, diz respeito às decisões administrativas proferidas em relação aos Autos de Infração nº 279459.0002/21-3 (doc. 11) e 2794590029/21-9 (doc. 7) – autuações extremamente semelhantes à que está sendo discutida nestes autos, mas que dizem respeito ao levantamento de estoque realizado em relação aos anos de 2018 e 2019, respectivamente.

Nestes autos, em ambos os casos, foram proferidas decisões entendendo pela improcedência das respectivas autuações – inclusive, pela improcedência integral no caso do Auto de Infração nº 2794590029/21-9. Isso porque, ao ser realizada a reapuração da autuação com base na “*quantidade tributável*” constante das Notas Fiscais do período – e não com base na conversão da “*quantidade comercial*”, utilizando-se os fatores de conversão aproximado – a própria Fiscalização reconheceu a ilegitimidade dos valores autuados, justamente porque decorreram da indevida aplicação dos fatores de conversão aproximados, os quais são inadequados para a finalidade de levantamento de estoque.

Exatamente a mesma situação que ocasionou o reconhecimento da improcedência dos Autos de Infração nº 279459.0002/21-3 e 2794590029/21-9 também ocorreu neste caso. Ou seja, o fato é que este Auto de Infração também se mostra improcedente, já que grande parte das divergências apuradas por meio do levantamento de estoque não decorreram de saídas omitidas, mas da aplicação dos mencionados fatores de conversão aproximados.

Dessa forma, tendo em vista que a diferença de estoque apontada pelo Auto de Infração não decorreu de omissões de saídas tributáveis, mas sim do fato de a Fiscalização ter adotado critérios equivocados (fatores de conversão de unidades aproximados) para a realização do levantamento de estoque, de forma a considerar quantidades divergentes da realidade (retratadas

nos seus documentos fiscais) de mercadorias objeto das operações de saída realizadas, mostra-se totalmente improcedente a autuação.

Outra questão que ensejou as divergências encontradas no levantamento de estoque que deu origem ao Auto de Infração diz respeito ao fato de a Fiscalização ter desconsiderado seu estoque em trânsito, ou seja, as mercadorias que, especialmente no início do período autuado, estavam em transporte entre os estabelecimentos de sua propriedade.

Especialmente quanto a essa parte da autuação, afirma que a divergência apontada pela Fiscalização decorre das características do *software* de gestão empresarial que utilizou. Tal *software* integra os mais diversos dados e processos de uma determinada empresa em um único sistema, possibilitando que departamentos como finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, *marketing*, vendas e compras dialoguem com uma mesma base de dados.

É necessário deixar claro que esse *software* não permite a saída e o recebimento de mercadorias sem a escrituração da nota fiscal correspondente, sendo certo afirmar com segurança que não existe a menor possibilidade de omitir saídas de mercadorias de seu estabelecimento.

No que interessa a Defesa, o sistema utilizado promove movimentações correlatas e automáticas de baixa e de aumento de estoque sempre que um dos seus estabelecimentos emite nota fiscal de saída com CFOP de transferência para outro estabelecimento seu, tal qual o CFOP 2152 (“*transferência para comercialização*”).

Anota que as saídas que teriam sido omitidas, no que diz respeito a essa parte do Auto de Infração, decorrem, em sua maioria, de transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos. Por isso, no momento em que foram emitidas as notas fiscais de saída nos estabelecimentos remetentes, o sistema automaticamente abasteceu o estoque do estabelecimento autuado, para que nele constassem aquelas mesmas mercadorias. Contudo, essas mercadorias ainda enfrentariam alguns dias de trânsito rodoviário, até que as notas fiscais emitidas fossem escrituradas.

Explica que os motivos que levaram à constatação da suposta divergência de estoque podem ser evidenciados no exemplo referente à Nota Fiscal nº 1.092.909. Explica que o estabelecimento remetente promoveu saída de 604,8 Kg de “*Coxinha Asa Molho Mostar Nabrasa 800gr*” em 23.12.2020, mesma data em que foi “contabilizada” no estoque do estabelecimento autuado. Ou seja, por conta dessa contabilização, esse volume dessa mercadoria deu entrada no estoque do estabelecimento autuado em dezembro de 2020, passando a integrar o estoque final desse produto no ano de 2020.

Contudo, a efetiva entrada dessas mercadorias ocorreu apenas, em 2.1.2021, em razão do tempo de trânsito de tais mercadorias de uma unidade para outra. A efetiva entrada das mercadorias e, portanto, a sua escrituração ocorreu apenas em 2.1.2021.

Nesse contexto, as mesmas mercadorias acabaram sendo consideradas duas vezes no levantamento fiscal realizado pela fiscalização, já que estavam contabilizadas no estoque final de 2020 e deram entrada em 2021, o que, por óbvio, gerou uma divergência no estoque final desse mesmo produto no ano de 2021, justificando a acusação fiscal.

Assim, levando em consideração apenas os registros de estoque do período, a Fiscalização presumiu a ocorrência de saídas sem documentação fiscal, tendo em vista que no estoque constavam mercadorias cujas notas fiscais ainda não haviam sido escrituradas, porque estavam em trânsito. Contudo, tivesse a Fiscalização confrontado os registros de cada mercadoria, teria certamente verificado que não houve omissão de saída no período autuado.

Nesse sentido, considerando ainda o exemplo dado referente à Nota Fiscal nº 1.092.909, a Fiscalização considerou que o estoque inicial dessa mercadoria era de 720 Kg, que houve entradas de 62.981 Kg e que houve saídas de 34.333 Kg no período.

Considerou também, que a diferença entre o total de entradas contabilizadas (720 Kg + 62.981 Kg = 63.701 Kg) e o total de saídas escrituradas (34.333 Kg) resultaria em estoque final de 29.368 Kg (63.701 Kg - 34.333 Kg = 29.368 Kg). Apesar disso, a Fiscalização verificou que o estoque final indicado era de cerca de 25.738 Kg.

Com base exclusivamente nestas informações, diz que o Fisco presumiu que a diferença entre (i) o estoque final que seria correto de acordo com seus cálculos (29.368 Kg) e (ii) o valor efetivamente contabilizado a título de estoque final (25.738 Kg) seria o valor correspondente às omissões de saídas (3.630 Kg).

Contudo, afirma que esse entendimento é equivocado, porque o Fisco desconsiderou que 604,8 Kg da mercadoria se encontravam em trânsito entre os estabelecimentos e foram contabilizados no estoque inicial do estabelecimento autuado. Seu Relatório interno comprova o fato de que 604,8 Kg da mercadoria estavam efetivamente em trânsito.

Frisa que essa circunstância da contabilização em duplicidade de estoque em trânsito, em especial no momento da virada do ano de 2020 para 2021, explica grande parte da divergência apontada na autuação, afastando por completo a acusação de omissão de saídas apresentada pelo Fisco, conforme pode ser observado da planilha que anexa (doc.12), deixando clara a improcedência da totalidade da autuação fiscal.

Afinal, a simples transferência de mercadorias entre unidades não faz com que esses bens deixem de lhe pertencer. Logo, é correto que mesmo as mercadorias em trânsito continuem constando do estoque, o que não seria um problema. Diante disso, resta clara a improcedência do Auto de Infração, o qual deve ser cancelado, tendo em vista a ausência de saída omitida realizada pelo estabelecimento autuado.

Finalmente, afirma que o quarto motivo que ensejou as divergências apontadas pelo Auto de Infração, diz respeito ao fato de a Fiscalização ter desconsiderado, em seu levantamento fiscal, o estoque mantido em poder de terceiros (tais como armazéns gerais, por exemplo). Ou seja, a apuração da Fiscalização desconsiderou as remessas realizadas pelo estabelecimento autuado para fins de armazenagem, as quais, apesar de terem sido devidamente escrituradas pela (tanto por meio da emissão de Notas Fiscais, quanto por meio do registro de tais saídas em sua EFD), foram consideradas como saídas omitidas pelo Auto de Infração. Sobre o tema cita o artigo 3º, inciso VI, da Lei 7.014/96, não incide ICMS sobre a remessa e o retorno de mercadorias para armazém geral, frigorífico e depósito fechado situados no Estado da Bahia.

Nesse sentido, anota exemplos de remessas realizadas em 2021 pelo estabelecimento autuado para fins de armazenagem, especificamente em relação à mercadoria “*Pizza Congelada de Calabresa Sadia*”.

Registra que na nota da lista de saídas consideradas pelo levantamento de estoque que ensejou o Auto de Infração (doc.8), tais notas fiscais de remessa foram desconsideradas pela Fiscalização, o que ocasionou as supostas divergências autuadas. Aponta a título ilustrativo, o resultado da busca da nota fiscal nº 7548771, de remessa para armazenagem, realizada na lista de saídas consideradas pelo levantamento de estoque da Fiscalização.

- Parte 1 da lista
- Parte 2 da lista

O resultado negativo da busca em questão deixa claro que, de fato, a nota fiscal nº 7548771 simplesmente não foi considerada pela Fiscalização em seu levantamento de estoque, assim como não foram consideradas as demais notas fiscais de remessa para armazenagem referentes à mercadoria “*Pizza Congelada de Calabresa Sadia*”.

Aliás, exatamente a mesma situação ocorrida em relação às notas fiscais de remessa para armazenagem referentes à “*Pizza Congelada de Calabresa Sadia*”, também ocorreu em relação a

outros produtos comercializados, conforme fica claro por meio do controle anexo (doc.13), realizado em relação às suas remessas e retornos para armazenagem.

Caso o Fisco Estadual tivesse considerado tais remessas realizadas pelo estabelecimento autuado – ou, ao menos, a tivesse intimado para a devida prestação de esclarecimentos –, constataria a ausência das divergências autuadas, e constataria a inexistência de qualquer omissão de pagamento de ICMS em relação ao ano de 2021, já que as divergências autuadas dizem respeito a remessas e retornos de/para armazéns gerais e depósitos fechados, as quais sequer se encontram dentro do campo de incidência do imposto estadual.

Diante de todo o exposto, pleiteia seja dado integral provimento a defesa, para que seja julgado improcedente o lançamento tributário consignado no Auto de Infração, de forma que seja reconhecida a ilegitimidade da cobrança imposta e, como consequência, integralmente extinto o crédito tributário consignado na autuação, nos termos do artigo 156, inciso IX, do CTN.

Protesta pela posterior juntada de eventuais outros documentos que se façam necessários ao correto julgamento do lançamento tributário e pela eventual conversão do julgamento em diligência, a fim de que se confirmem os elementos trazidos na Defesa.

Por fim, indica o seguinte endereço para recebimento de intimações relativas ao processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados, na Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados de Marcelo Bez Debatin da Silveira.

O Autuante presta a informação fiscal fl.417/422. Diz que tendo o contribuinte apresentado defesa vem informar o que segue.

Aduz que o Contribuinte comercializa mercadorias 100% passíveis de perecimento, estando dessa forma sujeito a perdas em suas operações comerciais. A regra do art. 312 do RICMS deve ser utilizada de forma espontânea pelo contribuinte, tratando-se de perdas, furtos, roubos e quebras. Na ausência da espontaneidade, quando iniciada a fiscalização e realizado o levantamento do estoque, encontradas diferenças não regularizadas pelo contribuinte, classifica-se como presunção de omissão de saídas ou de entradas. Como já afirmado em texto do PAF, o levantamento foi elaborado pela quantidade tributável, como tem sido em outras fiscalizações, porém para algumas saídas em caixas, foi utilizado o fator de conversão, destacando que as saídas em caixas representam 12% do total das saídas, apenas.

Explica que, de acordo com a demanda apresentada pela defesa, revisou o levantamento quantitativo do estoque considerando 100% da quantidade tributável contida nos arquivos XML. As mercadorias com entradas por transferências pelo CFOP 2152, foram adquiridas na unidade de quilos (kg), portanto já compatível com a unidade utilizada no levantamento como referência que é de quilos (kg), representando 79,45% do total valor itens de entradas. As devoluções que foram em caixas representam 3,74 % do total das entradas, sendo que essas entradas foram convertidas para quilos – kg, conforme tabela de fator de conversão fornecida pelo próprio contribuinte.

Frisa que não utilizou as operações de remessa e retorno para depósito, em virtude das possíveis diferenças que poderiam provocar, de omissão de entradas.

Explica que em função da demanda provocada pela defesa, sobre inclusão das remessas e retornos de depósito, na revisão do levantamento quantitativo do estoque, realizou a inclusão envolvendo essas remessas e retornos de depósito.

Aponta que feito o levantamento, eis que apareceram tanto a omissão de entrada, como a de saída, sendo que a quantidade da omissão de entrada foi muito superior a de saída. Em razão da base de cálculo da omissão de entrada ser de maior expressão monetária que a omissão de saídas, foi considerado para débito, o valor da base de cálculo da omissão da entrada.

Esclarece que a base de cálculo da omissão de entrada somou o valor de R\$ 2.062.561,07 e, a base de cálculo da omissão de saídas somou o valor de R\$ 869.662,97. – (fls.423 a 426).

Reproduz dispositivo do RPAF/99, alínea “c”, tratando do procedimento a ser adotado em caso da

omissão de saídas, como de entradas.

Explica que foram justamente essas operações com o depósito que vieram provocar as omissões de entradas, como se pode verificar no levantamento da omissão de entradas, conforme ilustra.

Aponta que o total da entrada normal somou 21.559.436 kg. O total da saída normal somou 21.563.229 kg. O retorno de depósito somou 3.361.994 kg. O total das remessas para depósito somou 3.666.737 kg. O total da quantidade da omissão de entrada foi de 202.774 kg, sendo que o valor da base de cálculo somou R\$ 2.062.561,07. O débito pela omissão das entradas somou o valor de R\$ 218.390,57, já aplicada a redução da BC, conforme Decreto 7799/00. – (fls. 427 a 433). Registra que esses valores constantes da omissão das entradas estão de acordo com as correções aplicadas diante dos argumentos apresentados pela defesa.

E, para melhor ilustrar as distorções causadas pelo envolvimento dessas operações de remessa e retorno de depósito, elabora o levantamento total das omissões, sem essas operações e, como não poderia ser diferente tem uma omissão de saídas de 224.934 kg que comparada ao levantamento original do PAF que foi de 242.577 kg, temos uma pequena diferença de 17.643 kg, sinalizando duas coisas: (fls. 434 a 438) a) - o levantamento quantitativo original foi sim, pela quantidade tributável, se não fosse, a omissão de saída teria desaparecido, ou a diferença seria bem maior entre as duas (exceção parte saídas em caixas); b) - que essas operações de depósito fizeram com que a omissão fosse invertida passando de omissão de saída para omissão de entradas.

Com relação ao auto de infração 2794590029/21-9, citado pela defesa, destaca o texto na Resolução da Decisão que recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal, onde espera o colegiado entender que apesar dos estornos, eles não foram suficientes para evitar diferenças de estoque obtidas através do levantamento quantitativo. E, com relação ao auto de infração 2794590002/21-3, destaca texto do Acórdão, que julga procedente em parte e também recorre de ofício da decisão. Após diversas manifestações ocorridas dentro da discussão administrava restou procedente e, foi recorrido de ofício para uma das Câmaras.

Destaca também, que essa infração relativa ao levantamento de estoque tem sido recorrente nas fiscalizações exercidas contra este contribuinte, e já teve publicados os Acórdãos CJF nº 0326 - 11/21 - VD e JJF nº 0057-04/21 -VD, com decisão pela procedência do auto de infração 279459.0034/19-0 - vide Acórdãos gravados em DVD. - fls. 36/37.

Para concluir, afirma que todos os autos de infração lavrados referente ao estoque, foram realizados e/ou corrigidos pela quantidade tributável constantes nos arquivos XML. – (fls.440/441).

Reitera ter feito a devida correção para a nota fiscal de nº 7.183.970, que antes constava 28,6 kg e, agora está com 33,37 kg, conforme arquivo XML (realiza *print* do registro do lançamento). Afirma que procede também a correção do estoque inicial da mercadoria com código 493484, onde ajusta o inventário inicial de 720 kg para 115 kg, devido a demanda apresentada pela defesa referente a trânsito de 604,8 kg, NF 1092909, (planilha omissão de entradas - Estoque inicial alterado, fls.439/427).

Prossegue afirmando que a fiscalização do roteiro de estoque compreende tão somente os inventários do estabelecimento para um determinado exercício fiscal fiscalizado e, para corroborar com isso, nos inventários do contribuinte não existe a informação do estoque mantido em depósito. As operações de entradas são somadas ao inventário inicial e as operações de saídas, bem como, o inventário final são diminuídas, daí resultando uma omissão de saída ou uma omissão de entrada, ou nenhuma omissão.

Portanto, o estoque mantido em poder de terceiros (depósitos) não deve fazer parte do levantamento, já que as remessas e retornos de mercadorias fazem parte do cálculo das omissões no levantamento do contribuinte fiscalizado.

Referente à NF 7548771 da mercadoria “*Pizza congelada de calabresa Sadia*” foi feita a correção com a inclusão das remessas e retornos de depósito no novo levantamento. (*print*

da saída).

Concluindo, afirma que após aplicadas as devidas correções apontadas pela defesa, o valor do débito pela omissão de entradas de mercadorias é de R\$ 218.390,57. Tudo conforme demonstrativos analíticos apresentados no DVD e *print* das planilhas anexas ao PAF. (fl. 442). Diante do exposto, ratifica e solicita procedência a infração!

O Contribuinte ao tomar ciência da informação fiscal e dos ajustes realizados pelo Autuante volta a se manifestar fls. 445/456. Afirma que vem apresentar Manifestação à retificação do Auto de Infração procedida pela Fiscalização, reiterando seu pedido de cancelamento integral da autuação.

Aduz a acusação fiscal inicial foi de suposta omissão de saídas de mercadorias, apurada por meio de levantamento de estoque, em relação ao exercício de 2021.

Em sua Defesa, entende ter demonstrado a improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que as divergências apuradas no levantamento de estoque não decorreram de saídas supostamente omitidas, mas, sim, dos seguintes fatos:

- (i) perecimento natural de mercadorias, ensejando o estorno dos créditos de ICMS correspondentes;
- (ii) utilização equivocada de fatores de conversão de medidas aproximados;
- (iii) desconsideração do lapso temporal existente entre o momento em que as mercadorias são contabilizadas no estoque do estabelecimento autuado e as suas efetivas entradas físicas (estoque em trânsito) – especialmente operações ocorridas nos primeiros dias do ano de 2021; e
- (iv) desconsideração das remessas de mercadorias para armazenagem (estoque em poder de terceiros).

Como decorrência dos argumentos apresentados, o Autuante refez o levantamento fiscal, o que resultou na completa alteração da acusação formulada inicialmente: em substituição à acusação de omissão de saídas (como originalmente alegado), passou a motivar a autuação na acusação de omissão de entradas.

Tal alteração de fundamento decorreu do fato de o novo levantamento fiscal ter apontado, tanto supostas omissões de saídas, quanto supostas omissões de entradas. Contudo, como o montante das supostas omissões de entrada (base de cálculo de R\$ 2.062.561,07) foi superior ao das supostas omissões de saídas (base de cálculo de R\$ 869.662,97), houve a mencionada alteração do fundamento do Auto de Infração.

Como não poderia ser diferente – na medida em que demonstrou em sua defesa que o Auto de Infração é improcedente, a revisão da autuação implicou desde logo, em diminuição do valor cobrado, passando a exigir R\$ 218.390,50 a título de principal. Com o resultado do refazimento completo da autuação, o Autuante abriu prazo, embora de exíguos 10 dias – muito inferior, portanto, ao prazo de 60 dias previsto pelo RPAF/BA para defesas administrativas – para que pudesse apresentar manifestação contra as inovadoras conclusões decorrentes do novo levantamento fiscal.

Aduz que o curtíssimo prazo concedido dificultou o direito à ampla defesa da Requerente, a fim de que pudesse avaliar com precisão as divergências apontadas no novo levantamento realizado pelo Autuante – as quais embasam a nova acusação de suposta omissão de entradas.

Diante disso, considerando que o novo levantamento fiscal resultou em acusação completamente nova – e, portanto, em uma autuação também nova decorrente de novo critério jurídico – informa que seguirá suas diligências internas para compreender e contestar a integralidade das novas divergências apontadas pelo Autuante, de modo que, caso pertinente, apresentará novos documentos e argumentos de defesa no prazo previsto pela legislação para apresentação de

defesa administrativa (60 dias), resguardando seu direito ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório.

Inclusive, ressalta que eventual negativa de análise dos documentos e esclarecimentos que vierem a ser apresentados após os 10 dias concedidos para a manifestação – mas antes do prazo de 60 dias para defesa administrativa – significará claro prejuízo ao seu direito de defesa, visto que, o novo levantamento fiscal resultou em acusação completamente nova, exigindo também uma nova defesa.

Aduz que apesar das dificuldades decorrentes do exíguo prazo concedido para esta Manifestação, em sua análise preliminar, concluiu que, ao contrário do afirmado pelo Autuante, o novo levantamento fiscal não realizou na integralidade “*as devidas correções apresentadas pela defesa*”. Ou seja, conforme será demonstrado adiante, grande parte dos equívocos cometidos no levantamento de estoque que originalmente embasou o Auto de Infração foram repetidos no novo trabalho fiscal, de modo que de fato inexistiu qualquer omissão (seja de entradas, seja de saídas) por parte do estabelecimento autuado.

Nesse sentido, destaca que as correções mencionadas pelo Autuante foram realizadas, apenas em relação às operações exemplificativas apontadas em sua Defesa, as quais foram utilizadas apenas para ilustrar os tantos equívocos cometidos reiteradamente pelo Auditor em relação a diversas outras operações que compuseram o levantamento fiscal. Ou seja, o Fiscal, apesar de ter reconhecido o cometimento dos ditos equívocos, não os corrigiu por completo, se limitando à relação amostral e exemplificativa apresentada em sua defesa administrativa – fato que apenas denuncia a precariedade do novo levantamento fiscal ora contestado.

Aduz que um dos equívocos cometidos pelo novo levantamento fiscal e que também estava presente no levantamento fiscal original – diz respeito à utilização indevida de fatores de conversão aproximados, adotados pela Fiscalização para converter as quantidades das operações realizadas, da unidade “*número de caixas*” para a unidade “*peso (Kg)*”.

Algumas das mercadorias comercializadas possuem pesos variáveis, decorrente de aspectos específicos do seu processo produtivo. A título de exemplo, o “*SALAME ITALIANO SADIA*” é comercializado em caixas com produtos que possuem um peso aproximado em quilogramas, já que este produto não poder ser produzido em embalagem com peso fixo, em razão das variações inerentes ao seu fluxo de produção e ao próprio produto produzido.

Nesse sentido, as respectivas caixas possuem sempre um valor aproximado de 6 kg, podendo ocorrer pequenas variações de peso entre elas, tanto para cima, quanto para baixo. Justamente por conta disso, apesar de utilizar a quantidade de caixas de tal produto para fins de comercialização (“*quantidade comercial*”), fato é que, para fins tributários, utiliza a quantidade em quilogramas do produto para a correta apuração e pagamento do imposto devido (“*quantidade tributável*”). Esse fato é recorrente no setor alimentício industrial, razão pela qual as nomenclaturas “*quantidade comercial*” e “*quantidade tributável*” são, inclusive, utilizadas pelo sistema gerador de Documento Auxiliar da Nota Fiscal eletrônica (“*DANFE*”).

Assevera que, no caso concreto, mesmo após a revisão do Auto de Infração, a Fiscalização seguiu se valendo dos tais fatores de conversão aproximados de caixas para quilogramas para realizar o levantamento de estoque em relação ao exercício de 2021 e, de forma equivocada, acabou concluindo pela omissão de entradas e consequente cobrança de imposto. Apesar de tais fatores de conversão aproximados terem sido indicados pela própria Requerente, o fato é que esses critérios não poderiam nunca ser utilizados para a realização de levantamento de estoque. Inclusive, é de se mencionar que a Fiscalização em nenhum momento lhe intimou para questionar se tais fatores de conversão aproximados poderiam ser utilizados para a realização do levantamento de estoque.

Em especial, foi devidamente demonstrado que, para a realização desse trabalho de fiscalização, deveriam ter sido consideradas as quantidades dos produtos em quilogramas devidamente

informadas em seus documentos fiscais. Ainda, foi esclarecido que adota esse cuidado (de indicar em campo próprio a “*quantidade tributável*” das mercadorias entradas e saídas de seus estabelecimentos) justamente para evitar divergências na tributação de suas operações, em razão da comercialização de produtos que não possuem um peso fixo, mas sim, um peso aproximado por caixa vendida.

O que ficou demonstrado na defesa, portanto, é que, tivessem sido adotadas premissas corretas para o trabalho de levantamento de estoque, não se teria identificado grande parte das divergências que ensejaram a lavratura e, ainda, a manutenção do Auto de Infração – isso, tanto em relação à acusação de omissão de saídas, originalmente apresentada; quanto em relação à acusação de omissão de entradas, que agora lhe foi imputada.

Nesse sentido, como forma de comprovar tudo o que foi mencionado, a título exemplificativo, afirma que a Nota Fiscal nº 7.534.273 (doc. 2) trata da entrada de 10 caixas de “SALAME ITALIANO SADIA”. Demonstra com exemplo numérico sua assertiva. Conclui que apesar de a Fiscalização ter considerado que 60 Kg de mercadoria havia sido objeto da operação retratada na Nota Fiscal nº 7.534.273, na realidade, adquiriu 65 Kg de “SALAME ITALIANO SADIA”. A correta informação quanto à quantidade de mercadorias entradas/saídas pode ser observada nos documentos fiscais que estão à inteira disposição da Fiscalização. A indicação da entrada de 65 Kg está contida no campo “*quantidade tributável*” (em *quilogramas*) das informações constantes do Documento Auxiliar da Nota Fiscal eletrônica (“DANFE”), bem como no respectivo arquivo.xml da Nota Fiscal.

Tais informações corretas quanto às operações envolvendo as mercadorias com peso variável também foram resumidas nas planilhas de apuração anexa (doc. 4), em que há a contraposição entre o peso correto que foi objeto das operações autuadas (coluna “*Qnt BRF*”) e o peso considerado indevidamente pela Fiscalização (com base nos fatores de conversão aproximados, inadequados para fins de levantamento de estoque – coluna “*Qnt FISCO*”):

Destaca que as operações apresentadas na planilha em questão são apenas exemplificativas, utilizadas para demonstrar a imprecisão do levantamento realizado. Contudo, esse mesmo equívoco demonstrado nas notas fiscais listadas no demonstrativo em questão, também está presente em relação a diversas outras operações que foram objeto do levantamento fiscal ora questionado.

Em razão da adoção de critérios imprecisos diz que, apenas para a operação retratada na Nota Fiscal nº 7.534.273 a Fiscalização deixou de considerar a entrada de 5 Kg de “SALAME ITALIANO SADIA”, o que ocasionou divergências entre o estoque final de 2021 escriturado e o apurado incorretamente pela Fiscalização.

Para que não restem dúvidas, aponta ainda, que na lista de entradas consideradas pela Fiscalização em seu levantamento de estoque (doc. 3) há a indicação da aplicação indevida do mesmo fator de conversão aproximado de 6 Kg por caixa para diversas outras Notas Fiscais do período.

Ainda a título de exemplo, a mesma situação também ocorre em relação ao produto “PEITO PERU DEFUMADO RESFRIADO”. Nesse caso, em vez de a Fiscalização considerar a “*quantidade tributável*” da mercadoria (*já em quilogramas*), aplicou indevidamente o fator de conversão aproximado de 5,2 Kg por caixa de produto, o que também ocasionou divergências autuadas.

Por fim, também a título ilustrativo, junta aos autos mais alguns exemplos de DANFES em que podem ser constatadas as divergências entre a quantidade de mercadorias consideradas incorretamente pela Fiscalização (com base nos mencionados fatores de conversão aproximados) e a “*quantidade tributável*”, correspondente ao peso exato dos produtos entrados no estabelecimento autuado (doc. 5). Afirma que as divergências exemplificativas acima (entre quantidade de mercadorias consideradas pela Fiscalização e a quantidade de mercadorias efetivamente entradas no estabelecimento) também ocorreram em relação a diversas outras

operações realizadas ao longo do ano de 2021, envolvendo as mais variadas mercadorias comercializadas.

Repisa que um forte indicativo de que é justamente a utilização indevida dos fatores de conversão que vem ocasionando grande parte das divergências apontadas pelo Autuante diz respeito às decisões administrativas proferidas em relação aos Autos de Infração nºs 279459.0002/21-3 e 2794590029/21-9 – autuações semelhantes a esta, mas que dizem respeito ao levantamento de estoque realizado em relação aos anos de 2018 e 2019, respectivamente.

Nos autos de ambos os casos, foram proferidas decisões entendendo pela improcedência das respectivas autuações – inclusive, pela improcedência integral no caso do Auto de Infração nº 2794590029/21-9.

Portanto, entende que este Auto de Infração também se mostra improcedente, já que grande parte das divergências apuradas por meio dos levantamentos de estoque não decorreu de entradas ou saídas omitidas, mas da aplicação indevida dos mencionados fatores de conversão aproximados.

Por outro lado, repete que o Fiscal desconsiderou as mercadorias que foram objeto de perdas ou perecimentos – as quais tiveram os seus respectivos créditos de ICMS estornados e, por isso, não ocasionaram qualquer prejuízo aos cofres públicos. Contudo, considerando que tal equívoco, ao menos aparentemente, não tem efeitos em relação às mercadorias objeto da acusação de omissão de entradas – mas, sim, em relação à base de cálculo de supostas saídas omitidas apontadas pelo Autuante em seu novo levantamento fiscal – apenas reitera os termos de sua defesa contra o Auto de Infração, original (itens 12 a 24), destacando o fato inequívoco de que o novo levantamento fiscal segue sendo impreciso e, portanto, incapaz de justificar as cobranças pretendidas pela Fiscalização.

Outro equívoco cometido pela Fiscalização que ensejou as divergências encontradas diz respeito ao fato de ter sido desconsiderado o estoque em trânsito, ou seja, as mercadorias que, especialmente no início e no final do período autuado, estavam em transporte entre os seus estabelecimentos.

Frisa que apesar de o Autuante ter alegado que teria corrigido tal equívoco em seu novo levantamento fiscal, tal informação não é verdadeira. Isso porque, os ajustes apontados foram realizados, mais uma vez, apenas em relação aos exemplos apresentados ilustrativamente em sua defesa – e não para todo o conjunto das operações que foram objeto do levantamento de estoque.

Diante de todo o exposto, considerando que o novo levantamento fiscal resultou em acusação completamente nova – e, portanto, em uma autuação também nova com base em novo critério jurídico – informa que poderá apresentar defesa adicional contra essa nova autuação no prazo de 60 dias previsto pelo artigo 123 do RPAF/BA – sob pena de prejuízo ao seu direito à ampla defesa.

De todo modo, desde já reitera seu pedido de cancelamento integral do Auto de Infração, tendo em vista que ambos os levantamentos fiscais realizados pelo Autuante (tanto o que justificou originalmente a autuação, quanto o ora contestado) foram realizados com diversos e evidentes vícios, os quais explicam as supostas divergências encontradas e que embasam as acusações tanto de omissão de saídas quanto, posteriormente, de omissão de entradas.

Diante disso, considerando a precariedade de tais levantamentos fiscais (principalmente do levantamento ora contestado) e, ainda, todas as alegações e documentos apresentados pela Requerente – os quais demonstram que não houve qualquer entrada ou saída omitida pelo estabelecimento autuado – é de rigor o cancelamento integral da cobrança pretendida pela Fiscalização.

O Autuante presta nova informação fiscal fl. 728. Informa ter enviado através do DTE, em 29 julho de 2023, solicitação das planilhas com as entradas com o peso da quantidade tributável e do estoque em trânsito. No entanto, recebeu a planilha das entradas, porém a do “*estoque em trânsito*” não foi enviada.

Com relação às saídas não existem diferenças que justifiquem a inclusão da planilha enviada pelo contribuinte no levantamento refeito. Esclarece que em 23 agosto, finalmente, o contribuinte se manifesta afirmando não ter identificado divergências sobre o estoque em trânsito no período autuado.

Destaca que a diferença das entradas informadas pelo contribuinte que é de 24.955.814 kg em relação ao fisco = 25.229.966 kg é de 34.384 kg. Refeito o levantamento da omissão de entradas em conformidade com os pesos das entradas informadas pelo contribuinte restaram os valores conforme seguem: Total das entradas: 24.955.814 kg - era de: 24.921.430 kg

Total das saídas: 25.229.966 kg - era de: 25.229.966 kg Omissão de saídas: 1.642 kg

Omissão de entradas: 170.031 kg - era de: 202.774 kg

Valor do débito total a recolher de R\$ 187.109,95 - era de: R\$ 218.390,57.

Aduz que anexa demonstrativo do levantamento do estoque detalhado, mensagem da solicitação pelo DT-e e CD com gravação dos documentos.

Conclui, pedindo aos membros do CONSEF, procedência para o auto de infração.

À fl. 737, o autuado volta a se manifestar. Diz que em atendimento a fiscalização vem apresentar duas planilhas no formato *Excel*, uma contendo informação completa sobre as notas fiscais de entradas e outra contendo as notas fiscais de saídas do estabelecimento autuado, CD fl. 741. Afirma que tais planilhas detalham a 'quantidade tributável', em Kg, das mercadorias objeto das operações autuadas, de modo que, em conjunto, demonstram que grande parte das supostas omissões de entradas apontadas pelo levantamento fiscal seguem decorrendo da indevida utilização dos fatores de conversão aproximados em relação às mercadorias com pesos variáveis comercializadas pela Requerente (tanto em relação às operações de entrada quanto em relação às de saída).

Às fls. 745/746 o autuado volta a intervir no processo. Afirma que em atendimento à intimação recebida em 17.8.2023, passa a expor e requerer o que segue.

Em 10.8.2023, em atendimento à intimação fiscal, apresentou duas planilhas, no formato *Excel*: uma contendo as informações completas quanto às Notas Fiscais de Entradas; e outra contendo as informações completas quanto às Notas Fiscais de Saídas do estabelecimento autuado.

Em 17.8.2023, a Fiscalização enviou nova intimação, solicitando a apresentação (i) da planilha de estoque em trânsito do período autuado, e (ii) da planilha completa das Notas Fiscais de saídas, tendo em vista que a documentação anteriormente apresentada não conteria todas as mercadorias elencadas na omissão de entradas de 2021.

Quanto ao item (i), a fiscalização esclareceu que não identificou divergências relevantes sobre o estoque em trânsito do período autuado, motivo pelo qual não irá apresentar a documentação a esse respeito. Quanto ao item (ii), disse que a planilha apresentada em 10.8.2023, continha apenas os itens em relação aos quais foi identificada alguma divergência em comparação ao levantamento realizado pela Fiscalização, de sorte que essa documentação era suficiente para comprovar a argumentação exposta ao longo do processo.

Não obstante, a fim de atender ao pedido da Fiscalização, apresenta a anexa planilha em *Excel* contendo a relação completa das Notas Fiscais de saída de todas as mercadorias autuadas em 2021.

No curso da instrução processual foi verificado que além de não ter sido reaberto o prazo de defesa ao Autuado, considerando a modificação da acusação fiscal inicial, os referidos documentos (planilha em *Excel*) pelo Autuado disponibilizados, não foram apreciados pela fiscalização.

Sendo assim, após discussão sobre a matéria, esta 3ª JF, em pauta suplementar, decidiu converter o presente PAF em diligência à DAT METRO/IFEP COMÉRCIO, fl. 776, a fim de que fossem tomadas as seguintes providências:

PELO AUTUANTE

Apreciasse a planilha contida no CD fl.751, com os dados que solicitou ao contribuinte. Se necessário, elaborasse novos demonstrativos com os ajustes devidos.

PELA DAT METRO/IFEP COMÉRCIO

Intimasse o Autuado, contra recibo, concedendo um prazo de **60 (sessenta)** dias, (Reabertura do prazo de defesa), com cópia da Informação Fiscal e dos novos elementos gerados por esta diligência, para que pudesse se manifestar, querendo.

Caso o Autuado se manifestasse, deveria o Autuante, apreciar as alegações defensivas e as possíveis provas apresentadas sobre os fatos arguidos pela defesa, de forma fundamentada, conforme disposto no § 6º, do art. 127 do RPAF/99.

O Autuante prestou nova informação fl.779/781. Diz que no cumprimento da Diligência solicitada pela 3ª JF se manifesta conforme segue.

Explica que enviou através do DT-e, em 29 julho de 2023, solicitação das planilhas com as entradas, o peso da quantidade tributável e o estoque em trânsito.

Aduz ter recebido a planilha das entradas, porém a do “*estoque em trânsito*” não foi enviada.

Com relação às Saídas afirma que não existem diferenças que justifiquem a inclusão da planilha enviada pelo contribuinte no levantamento refeito.

Comenta que em 23 agosto de 2023, finalmente, o contribuinte se manifesta afirmando não ter identificado divergências sobre o estoque em trânsito do levantamento fiscal no período autuado.

Destaca que a diferença das entradas informadas pelo contribuinte que é de 24.955.814 kg em relação ao Fisco = 25.229.966 kg é de 34.384 kg. Refeito o levantamento da *Omissão de Entradas* em conformidade com os pesos das entradas informadas pelo contribuinte restaram os valores conforme seguem:

- a) Total das Entradas: 24.955.814 kg - era de: 24.921.430 kg
- b) Total das Saídas: 25.229.966 kg - era de: 25.229.966 kg
- c) Omissão de saídas: 1.642 kg
- d) Omissão de entradas: 170.031 kg - era de: 202.774 kg
- e) Valor do débito total a recolher de R\$ 187.109,95 - era de: R\$ 218.390,57.

Informa que anexa o demonstrativo do levantamento do estoque detalhado, mensagem da solicitação pelo DT-e e CD com gravação dos documentos.

Aponta que conforme informação fiscal prestada e enviada ao CONSEF em 04 setembro de 2023, refez o levantamento do estoque com a admissão e conciliação dos quantitativos informados pelo contribuinte. No entanto, reafirma:

- 1 - nas entradas, o contribuinte apontou um quantitativo de 24.955.814 kg, quantidade essa, assumida no levantamento devido à irrelevância da diferença em relação ao levantamento fiscal.
- 2 - com relação às saídas o quantitativo de 25.229.966 kg, está de acordo com a planilha enviada pelo contribuinte.

Dessa forma, o débito pela omissão de entradas permanece no valor de R\$ 187.109,95, representando a omissão de entradas de 170.031 kg.

Conclui pedindo aos membros do CONSEF, a procedência para esse auto de infração.

Devidamente intimado o Autuado volta a se manifestar fls. 791/798. Afirma que vem, em atendimento à Intimação recebida em 26.4.2024, apresentar Manifestação ao novo levantamento

fiscal elaborado pelo Autuante em resposta à Diligência determinada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, para reiterar o pedido de cancelamento integral do Auto de Infração.

Comenta que o Auto de Infração originalmente exigia ICMS no valor de R\$ 436.163,00. A acusação fiscal inicial foi de suposta omissão de saídas de mercadorias, apurada por meio de levantamento de estoque, realizado pela Fiscalização em relação ao exercício de 2021.

Em sua Defesa, entende que demonstrou a improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que as divergências apuradas no levantamento de estoque, não decorreram de saídas supostamente omitidas, mas, sim, dos fatos já enumerados pela defesa: perecimento natural de mercadorias, utilização equivocada de fatores de conversão de medidas aproximados, descon sideração do lapso temporal existente entre o momento em que as mercadorias são contabilizadas no estoque do estabelecimento autuado e as suas efetivas entradas físicas (estoque em trânsito), descon sideração das remessas de mercadorias para fins de armazenagem (estoque em poder de terceiros).

Prossegue afirmando que como decorrência dos argumentos apresentados, o Autuante, de ofício, refez o levantamento fiscal, o que resultou na completa alteração da acusação formulada: em substituição à acusação de omissão de saídas (como originalmente alegado), passou a motivar a autuação na acusação de omissão de entradas.

Aduz que tal alteração de fundamento decorreu do fato de esse segundo levantamento fiscal ter apontado, indevidamente, tanto suposta omissão de saída, quanto supostas omissão de entradas. Contudo, como o montante das omissões de entradas (base de cálculo de R\$ 2.062.561,07) foi superior ao das omissões de saídas (base de cálculo de R\$ 869.662,97), houve a mencionada alteração da acusação do Auto de Infração. Afirma que a revisão da autuação implicou desde logo, diminuição do valor cobrado, para passar a exigir o correspondente a R\$ 218.390,50 a título de principal.

Aduz que apresentou manifestação em relação a esse segundo levantamento fiscal, na qual voltou a defender a improcedência do lançamento, tendo em vista que grande parte dos equívocos cometidos no levantamento de estoque que originalmente embasou o Auto de Infração foi repetida nesse segundo trabalho fiscal, em especial com relação à utilização equivocada de fatores de conversão de medidas aproximado.

Em razão da manifestação apresentada, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência, para que o Autuante pudesse se manifestar novamente sobre os argumentos e os documentos apresentados pela defesa.

Agora, em resposta à diligência, o Autuante elaborou um terceiro levantamento fiscal, no qual foi apurado que o valor da suposta omissão de entrada incorrida seria ainda menor do que havia sido calculado no segundo levantamento fiscal. No caso, o valor de principal que passou a ser exigido é de R\$ 187.109,95 (menos de 43% do valor inicialmente cobrado pelo Auto de Infração).

Contudo, apesar do acerto do Autuante em reconhecer a improcedência da maior parte do valor cobrado, o fato é que o Auto de Infração deve ser totalmente cancelado, tendo em vista que a legislação tributária, em especial os artigos 146 e 149 do CTN veda a alteração do lançamento tributário no curso do processo administrativo, de modo que é incabível a conduta do Fiscal Autuante de (i) alterar o critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação de fiscal (de um suposta omissão de saídas para uma acusação completamente nova, de supostas omissão de entradas); e (ii) tentar aperfeiçoar o lançamento por meio da realização de sucessivos levantamentos fiscais diferentes, todos eles encontrando vícios incorridos nas apurações anteriores.

Assevera que a pretensão do Autuante de alterar a acusação fiscal ao longo do processo administrativo e de realizar sucessivos levantamentos fiscais com o intuito de tentar sanar vícios incorridos pelo Auto de Infração viola os artigos 146 e 149 do CTN – os quais impedem que o

contribuinte seja surpreendido ao longo do processo administrativo com inovações na autuação – vedando-se, assim, justamente a alteração de critério jurídico já adotado pelo Fiscal.

Como mencionado, aponta que o Auto de Infração foi lavrado originalmente sob a acusação de que teria omitido saídas tributadas, o que teria resultado em um pagamento a menor de ICMS no valor de R\$ 436.163,00. Contudo, após apresentar sua Defesa, o Autuante refez o levantamento fiscal e constatou diversos vícios incorridos no Auto de Infração, o que o fez (i) alterar o critério jurídico do lançamento, que passou a ser fundamentado em uma nova acusação fiscal, de suposta omissão de entradas; e (ii) alterar os valores cobrados a título de ICMS, para o correspondente a R\$ 218.390,50.

Não bastasse isso, agora, após a determinação de diligência por esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal, o Autuante refez novamente o seu levantamento fiscal, oportunidade em que constatou novos vícios incorridos na sua segunda apuração. Em virtude disso, o valor da cobrança a título de ICMS foi novamente alterado, para passar a corresponder a R\$ 187.109,95.

Evidentemente, diz que tal pretensão de sucessivas inovações no Auto de Infração é improcedente, encontrando limitação nos dispositivos do CTN citados. Como se sabe, o artigo 146 é categórico ao vedar a modificação retroativa do critério jurídico já adotado no âmbito do presente lançamento.

Acrescenta que o Colendo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), inclusive, pacificou seu entendimento a respeito do assunto, adotando como fundamento de suas decisões a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (“TFR”), segundo a qual *“a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento”*. Cita precedentes sobre a matéria.

Não bastasse isso, a pretensão do Autuante de aperfeiçoar (e, com isso, alterar por completo) o Auto de Infração no decorrer do processo administrativo ainda viola o artigo 149 do CTN. Afinal, de acordo com este último dispositivo, o lançamento realizado pela Autoridade Administrativa apenas pode ser revisto de ofício em hipóteses extremamente específicas, especialmente (i) caso seja comprovada a existência de fato novo, não conhecido pela Autoridade Administrativa no momento do lançamento original; ou (ii) caso haja a comprovação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte.

Explica que, neste caso, não houve a configuração de qualquer das hipóteses previstas pelo artigo 149 do CTN, tendo em vista que não houve fato novo descoberto pelo Autuante entre a lavratura do Auto de Infração e a realização de suas sucessivas retificações; e nem tampouco, existiu qualquer acusação de dolo, fraude ou simulação contra a defendente.

Por fim, aduz deixar claro que, nem mesmo o fato de as revisões do Auto de Infração terem implicado reduções dos valores cobrados é capaz de validar as ilegalidades da pretensão do Autuante de alterar por completo a autuação fiscal. Isso porque, neste caso, não se tratou de meras exclusões de valores cobrados indevidamente pelo Auto de Infração (mantendo-se a mesma acusação fiscal e o mesmo procedimento de fiscalização que originou a autuação).

De forma diversa, tratou-se de verdadeiro refazimento do Auto de Infração, por meio da realização de levantamentos fiscais completamente novos, desvinculados da apuração que deu origem ao lançamento. Tanto é assim, que houve a completa alteração da acusação fiscal que justificou a cobrança. Portanto, seja por conta do artigo 146, seja por conta do artigo 149 do CTN, o fato é que é improcedente a pretensão do Fiscal de, no decorrer do processo administrativo, aperfeiçoar o Auto de Infração por meio (i) da alteração da acusação fiscal e (ii) do sucessivo refazimento do levantamento fiscal que resultou na cobrança.

Diante de todo o exposto, considerando que os sucessivos levantamentos fiscais resultaram em acusação completamente nova – e, portanto, em autuação também nova com base em novo critério jurídico – reitera seu pedido de cancelamento integral do Auto de Infração.

O Autuante se manifesta fl.803. Afirma o teor das informações prestadas no curso deste processo incluindo as conclusões prestadas em cumprimento a diligência fiscal solicitada pela 3ª JJF.

Cabe registrar a presença da patrona da Autuada, Dr^a Ananda Elisa Barbosa do Nascimento Rossi Greco, OAB/SP nº 509.713, que realizou a sustentação oral.

VOTO

Preliminarmente, analisando os elementos que compõem o presente processo, sobre os aspectos formais, verifico que o lançamento fiscal foi exposto com clareza, com fundamentação de fato e de direito, na medida em que se descreveu a infração, fundamentando com a indicação dos documentos pertinentes, assim como, foi indicada a legislação que regula os fatos sob julgamento. O Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem 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. A apuração do imposto se encontra em conformidade com os fatos descritos no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, 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.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal ou perícia para se comprovar o erro do Fisco, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que com a diligência saneadora solicitada por esta 3ªJJF, devidamente realizada pelo Autuante, com a reabertura do prazo de defesa ao contribuinte 60 (sessenta) dias, e o refazimento dos cálculos com base nas informações trazidas no curso de tramitação do processo pelo próprio defendente, entendo que os elementos contidos nos autos são suficientes para apreciação do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

No presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, e a entendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir crédito tributário em razão de falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento em sua escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2021. (Infração 004.005.001).

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécie 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 no presente caso, o levantamento foi realizado em regime fechado, no exercício de 2021, será considerado

como Estoque Inicial as mercadorias declaradas pelo Autuado no seu livro Registro de Inventário ao final de 2020, e os dados do livro Registro de Inventário de 31.12.2021, como Estoque Final.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido. Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas, as quantidades de mercadorias.

Verifico que a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD do Autuado, onde consta seus livros fiscais: Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário. Constato ainda, que foi solicitado pela fiscalização e o Autuado disponibilizou tabela com os fatores de conversão utilizados em suas operações mercantis. Assim, 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 tema, assim estabelece o art. 4º da Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias:

Art. 4º. 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.

Em sua impugnação o defendente contestou o Auto de Infração, sob o argumento de que as divergências apuradas no levantamento de estoque não decorreram de saídas omitidas, mas, sim, dos seguintes fatos:

- (i) perecimento natural de mercadorias, ensejando o estorno dos créditos de ICMS correspondentes;
- (ii) utilização equivocada de fatores de conversão de medidas aproximados;
- (iii) desconconsideração do lapso temporal existente entre o momento em que as mercadorias são contabilizadas no estoque do estabelecimento autuado e as suas efetivas entradas físicas (estoque em trânsito) – especialmente operações ocorridas nos primeiros dias do ano de 2021; e
- (iv) desconconsideração das remessas de mercadorias para armazenagem (estoque em poder de terceiros).

Assim, o defendente elaborou planilhas para demonstrar as entradas e saídas realizadas no período fiscalizado, apontando o crédito fiscal estornado devido ao perecimento de mercadorias, e as notas fiscais que se encontravam em trânsito no final do exercício, além de documentos fiscais referentes remessas para armazenagem - estoque em poder de terceiros. Além disso, em atendimento a intimação do Autuante apontou o fator de conversão utilizado pela empresa em detrimento daqueles considerados pela fiscalização na elaboração do levantamento fiscal.

De posse desses elementos e em atendimento a diligência solicitada pela 3ª JJF, o Autuante concluiu pela necessidade de realizar ajustes no levantamento fiscal. Essa correção resultou em mudança da tipificação da omissão, inicialmente saídas e após os ajustes se revelou como omissão de entradas, reduzindo também, o valor exigido originalmente.

O defendente se mostrou inconformado com os ajustes realizados pelo Fiscal. Apresentou entendimento, de que o Auto de Infração deveria ser totalmente cancelado, tendo em vista que a legislação tributária veda a alteração do lançamento tributário no curso do processo administrativo. Acrescentou ser incabível a conduta do Autuante de (i) alterar o critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação de fiscal (de omissão de saídas para uma acusação

nova, de omissão de entradas); e (ii) tentar aperfeiçoar o lançamento por meio da realização de sucessivos levantamentos fiscais diferentes, todos eles por ter encontrado vícios incorridos nas apurações anteriores.

Sobre estas alegações, observo que não podem prosperar. De acordo com a legislação de regência, a Portaria 445/98, art. 13, assim determina:

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

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

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

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;

No presente caso, com base na contestação do próprio Autuado que trouxe ao processo elementos sustentando suas alegações é que foram realizados os ajustes que culminaram na mudança de omissão de saídas, para omissão de entradas. Ao contrário do que sustenta o defendente, não houve alteração do critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação fiscal, que continua a mesma – omissão de receitas.

Dessa forma, o que houve foi mudança do tipo de omissão – alterado de saídas para entradas, que conforme reproduzido acima, está devidamente previsto na legislação vigente. Ademais, convém consignar, que em busca da verdade material, o processo foi convertido em diligência, a fim de que o impugnante tomasse ciência dos novos elementos trazidos pelo Autuante, em respeito ao direito de ampla defesa e do contraditório, inclusive, foi determinada a reabertura do prazo de defesa, 60 (sessenta) dias, o que foi feito. Portanto, não há que se falar em ofensa ao princípio da verdade material e ao princípio da ampla defesa.

Vale observar que ao se apurar uma omissão de saída de mercadoria mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, o ICMS é exigido com base na própria operação de saída omitida, isto é, as saídas realizadas sem documentação fiscal. Já no caso de omissão de entradas, o ICMS é exigido com base na presunção legal de que o recurso financeiro empregado na aquisição da mercadoria cuja entrada foi omitida teve origem em uma operação de saída tributada anteriormente realizada desacompanhada de documentação fiscal.

Assim sendo, tanto na hipótese de omissão de saída, como na de omissão de entrada, o fato gerador do ICMS lançado é o mesmo, ou seja, a operação de saída de mercadorias sem a emissão da correspondente documentação fiscal. Significa dizer, que não há mudança no fulcro da autuação quando se passa de uma exigência de imposto com base em uma omissão de entrada para uma omissão de saída, ou vice-versa.

No presente caso, convém salientar que as duas espécies de omissões constaram no levantamento quantitativo original e foram, desde a lavratura do Auto de Infração, do conhecimento do autuado. Ademais, conforme estabelece o artigo 14 da Portaria nº 445/98, quando se apurar omissões de entradas e de saídas em um mesmo levantamento quantitativo, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência da presunção relativamente à omissão de entrada, deverá a fiscalização manter a cobrança referente à omissão de saída, ou vice-versa. Sendo assim, concluo que inexistente mudança no fulcro da autuação.

Na assentada de julgamento, a patrona da Autuada em sustentação oral, reiterou ser incabível o aperfeiçoamento do lançamento, com a elaboração de novos levantamentos fiscais diferentes dos

originalmente apurados. Entretanto, declarou que acaso não fossem acatados os argumentos para declarar o integral cancelamento ou nulidade do Auto de Infração, a empresa concorda com o pagamento do valor remanescente apurado pela fiscalização, considerando que o levantamento fiscal ajustado foi elaborado com base nas informações prestadas pela empresa.

Sobre estas alegações, observo que os erros cometidos pelo Autuante, não podem ser aproveitados como arguição de nulidade ou para cancelamento da autuação. Os termos do § 1º, do art.18 do RPAF/99, que reproduzo a seguir, assim estabelece, *in verbis*:

Art.18. (. . .)

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se lhe, no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias, para sobre eles se manifestar, querendo.

Nessa esteira, ressalto que conforme já dito neste voto, a ação fiscal se deu com base nos elementos necessários disponibilizados pelo próprio Autuado. Vale salientar, que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos eletrônicos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais e qualquer inconsistência, equívoco ou divergência, apurado quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao Autuado indicar objetivamente e apresentar a escrituração e correspondente documentação fiscal.

Analisando detidamente os elementos que emergem do contraditório, constato que o impugnante apresentou argumentos e elementos de provas que elidiram parcialmente a acusação fiscal na forma originalmente apontada no Auto de Infração, isto é, a acusação de omissão de saídas se tornou menor que a omissão de entradas.

É importante registrar, que consta do processo, que para cumprir a diligência solicitada, o Autuante intimou o contribuinte através do DT-e solicitando planilhas com as entradas, saídas, o peso da quantidade tributável e o estoque em trânsito do estabelecimento, inerentes ao exercício fiscalizado. O Autuado disponibilizou os arquivos requeridos. Em 23 de agosto de 2023, o contribuinte se manifestou afirmando não ter identificado divergências sobre o estoque em trânsito do levantamento fiscal no período autuado.

Refeito o levantamento da *Omissão de Entradas*, em conformidade com a planilha informando as entradas e saídas elaborada pelo contribuinte, o débito pela omissão de entradas remanesce no valor de R\$ 187.109,95 representando a omissão de entradas de 170.031 kg.

Nesse cenário, apesar de o autuado ter sido cientificado da revisão fiscal realizada, inclusive, da mudança de omissão de saídas para omissão de entradas, e ter recebido cópia do termo de diligência, das novas planilhas e demonstrativos elaborados pelo Autuante, com arquivos eletrônicos referentes à conclusão da diligência, se manifestou apenas reiterando a defesa inicial.

Dessa forma, acato as conclusões do Autuante e a infração é parcialmente procedente nos termos dos demonstrativos ajustados fls. 782/785, remanescendo o valor de R\$ 187.109,95.

Impende registrar, que nesse sentido vem sendo prolatadas reiteradas decisões deste CONSEF, conforme Acórdãos CJF 0314-12/17, JJF 0163-01/18, JJF 0233-04/20.

O defendente requereu ainda, que todas as intimações e notificações relativas ao presente PAF sejam direcionadas ao seu advogado, no endereço indicado nas razões de defesa.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0038/22-6, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 187.109,95** acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, alínea “g”, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR