

PROCESSO	- A. I. N° 272041.0006/22-0
RECORRENTE	- MERSALUC COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0197-01/24-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFAS EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/07/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0239-12/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. 1) PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS.

Agrupamento de mercadorias. Diligência fiscal promoveu o agrupamento em atendimento às alegações do autuado. Constatada omissão de saídas em valor superior à omissão de entradas. Refeito os demonstrativos de apuração do imposto devido, não contestado pelo autuado. Valor excedente encontrado não poderá ser exigido neste auto de infração. Infração 01 subsistente. Mantida a decisão. 2) LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Novos demonstrativos apresentados em razão dos reagrupamentos também foram superiores ao originalmente exigidos. Não contestado pelo autuado. Infrações 02 e 03 subsistentes. Mantida a Decisão. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Rejeitado o pedido de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte nos termos do art. 169, I, "b" do RPAF/BA, contra a decisão contida no Acórdão JJF 0197-01/24-VD relativo ao Auto de Infração lavrado em 30/01/2022, que exige ICMS no valor de R\$ 339.008,22 em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 04.05.05. *Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entrada, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2018) - R\$ 110.691,91. Multa de 100%.*

Infração 02 - 04.05.08. *Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado (2018) - R\$ 124.193,35. Multa de 100%.*

Infração 03 - 04.05.09. *Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2018) - R\$ 104.122,96. Multa de 60%.*

Na decisão proferida em primeira instância (fls. 314 a 318) foi apreciado que:

A presente ação fiscal partiu de um levantamento quantitativo de estoque onde ficou caracterizada omissões tanto de entrada como de saída de mercadorias. Como o valor das omissões de entradas foi superior ao valor das omissões de saídas, foi exigido o imposto na infração 01, relativamente a mercadorias não sujeitas ao pagamento do imposto por substituição tributária, com base na presunção de que o pagamento dessas entradas ocorreu com recursos provenientes de saídas anteriores sem a devida contabilização. Nas infrações 02 e 03, relativamente a mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto por substituição tributária, o imposto é exigido por solidariedade e por antecipação tributária, respectivamente.

Rejeito arguição de nulidade suscitado pelo autuado em razão de suposto impedimento ao exercício pleno de sua defesa devido à falta de comunicação prévia ao lançamento acerca do resultado da fiscalização. O inciso IV do art. 26 do RPAF estabelece que o procedimento fiscal pode ser iniciado com a lavratura do auto de infração e o autuado foi regularmente intimado acerca da lavratura do presente auto de infração, recebendo todos os demonstrativos e o prazo de sessenta dias para análise e apresentação de defesa. Além disso, foi cientificado e recebeu todas as diligências e novos demonstrativos que foram produzidos no curso do processo.

Após diligências requeridas pela junta de julgamento, o autuante refez os demonstrativos das infrações e anexou todas as planilhas que devem compor uma fiscalização de estoques. O refazimento implicou em mudança da infração 01 que deixou de ser presunção de saídas não tributadas em razão de detecção de omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração para omissão de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoque. A alteração decorreu de novos agrupamentos de mercadorias em atenção aos argumentos trazidos pelo autuado em sua defesa.

A mudança, porém, não traz prejuízos em relação à exigência fiscal, pois a descrição original da infração já apontava para a ocorrência de omissões de entradas e de saídas, faltando apenas anexar aos autos todos os demonstrativos de sua apuração, o que foi sanado durante as diligências fiscais.

Os demonstrativos finais, anexados das fls. 253 a 295 e em CD à fl. 306, apresentam de forma clara todas as planilhas que dão suporte às infrações deste auto de infração. Constam a relação de todas as notas fiscais de saídas e entradas de cada mercadoria com indicação dos quantitativos totais, planilha com a lista geral de omissões de entradas e de saídas com os valores omitidos de cada produto, planilha com a apuração dos preços médios e registros de inventário.

O movimento contábil apresentado pelo autuado não afasta a presente exigência fiscal, pois reflete as movimentações registradas pelo autuado, sendo o presente auto o resultado de omissões verificadas mediante levantamento quantitativo de estoques que não são detectáveis em registros contábeis.

O autuado foi intimado acerca dos novos resultados obtidos, mas não se manifestou. A falta de contestação dos novos resultados apresentados e a clareza das planilhas que dão suporte à apuração do imposto devido admite, nos termos do art. 140 do RPAF, considerar como subsistente o imposto reclamado.

Entretanto, o resultado final da fiscalização após as diligências apontou para o agravamento dos valores originalmente exigidos em todas as infrações, conforme demonstrativo sintético à fl. 253. Todavia, devido ao decurso do prazo decadencial, não será possível a instauração de novo procedimento fiscal para exigência do valor excedente e não será possível a cobrança desse valor neste auto de infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração nos valores originalmente exigidos.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 329 a 338), por intermédio do sócio administrador Nagilton Gomes Medeiros inicialmente ressalta a sua tempestividade, descreve as infrações decorrentes de levantamento quantitativo de estoques referente ao exercício de 2018, que contém inconsistências, conforme passou a expor.

Argumenta que o levantamento quantitativo de estoque não segui as diretrizes necessárias para apurar a existência ou não dos valores informados conforme preceitua a legislação tributária.

Diz que não lhe foi oportunizado o benefício da dúvida, visto que a auditoria não lhe perguntou se as informações contidas em arquivos digitais compreendiam a realidade fática operacional da empresa, tendo o auto de infração sido retificado por meio de diligência que culminou no julgamento de primeira instância.

Afirma a fiscalização presumiu não haver emissão de documento fiscal de mercadoria, sem apresentar evidência ou prova eficaz da acusação, o que pode ser verificado os produtos listados no anexo da lista de omissões a exemplo da Nota Fiscal-e nº 2.800 indicada à fl. 331, que consigna aquisição de “25 dianteiros” e nº 2826 (fl. 332) relativa a aquisições de “código 25 - dianteiros; código 4 - trazeiros s/constela e código 3 - trazeiros c/constela”.

Ressalta que algumas mercadorias não são adquiridas preparadas para revenda, a exemplo de aquisições de carnes em que o documento fiscal consigna a peça inteira, posteriormente é feita a desossa e lançamento das peças com a denominação das carnes, diferente da NF de entrada.

Aduz que se considerado as aquisições com notas fiscais de compra contendo vários tipos de carne bovina, cada tipo de carne possui um código, caso no registro de entrada ou no registro de saída ocorrer uma alteração desse código, o que não foi considerado pela fiscalização, conforme relação de diversas notas fiscais indicadas às fls. 333 e 334.

Quanto as saídas de mercadorias, afirma que “tal presunção não merece prosperar”, diante dos vícios presentes no lançamento, que acusa não haver documento fiscal de entrada, conforme relatório da auditoria, visto que emitiu nota fiscal de todas as vendas de mercadorias, conforme relatórios de saídas, inclusive por não considerar o “saldo inicial de estoque”.

Argumenta que deveria ser considerado no levantamento fiscal de estoques “*as mercadorias adquiridas em exercício anterior, procedimento esse não realizado*”, podendo ocorrer erros nos arquivos na medida que vinha adquirindo conhecimento diante do avanço tecnológico.

Afirma que nesse sentido, “estamos diante [de] um erro material constante no arquivo informado” o que deveria ter sido questionado pela fiscalização a contabilidade ou nos controles internos, desconsiderando o histórico da empresa, formulando questões para análise:

- a)** Ao levantamento quantitativo foram analisados os documentos fiscais do exercício anterior no arquivo digital para afirmar não haver registros das respectivas mercadorias em outros exercícios. R-Não.
- b)** Foi verificado se tais documentos fiscais foram registrados no arquivo digital EFD. R-Não.

Argumenta que a informação fiscal é imprecisa ao não considerar o saldo inicial em estoque para considerar quantidades comercializadas superior as adquiridas, sendo necessário uma análise crítica e detalhada dos documentos fiscais elencados nos relatórios e os registrados na EFD.

Pondera que a autuação carece de certeza diante da acusação de omissão de saída de mercadorias, sem observar o princípio da verdade material, para não penalizar o contribuinte.

Transcreve o art. 7º da Portaria nº 445/1998 que preconiza que a apuração de entradas de mercadorias sem notas fiscais deve obedecer aos limites da lei, diante da “*imprecisão dos valores levantados ou o arbitramento do estoque inicial em “zero” contamina todo o feito*” implicando em nulidade do lançamento.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. Ressalta que o art. 15, III do CTN estabelece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante reclamações e recursos em processos administrativos, inclusive as multas aplicadas, sendo vedada a inscrição em dívida ativa.

MULTA. Argumenta que o ICMS é um imposto de tributação complexa, que resulta em notificações e multas impostas em valores que superam a capacidade de pagamento dos contribuintes, configurando apropriação patrimonial empresarial e pessoal, ofendendo o direito dos contribuintes em detrimento da defesa do consumidor, motivo pelo qual deve ser reduzido a multa e juros incidentes sobre o valor do principal por uma questão de justiça.

Conclui requerendo o conhecimento do recurso, declare a nulidade do lançamento, se assim não entendido e adentrado ao mérito, que seja reduzido a multa e juros incidentes.

VOTO

O Auto de Infração acusa o cometimento de três infrações apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, exigindo ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis (1), na condição de responsável solidário (2) e por antecipação tributária (3).

Quanto ao pedido de realização de diligência fiscal, fica indeferido, tendo em vista que os elementos constantes do processo são suficientes para a formação do convencimento acerca da

lide, de acordo com o disposto no art. 147, I do RPAF/BA.

No que se refere a nulidade suscitada sob argumento de que o levantamento fiscal não contemplou os estoques, todas as notas fiscais devidamente registradas na EFD e erro material constante de arquivo magnético, observo que se trata de razões de mérito que serão apreciadas no momento próprio, inclusive quanto ao questionamento se foram analisados os documentos fiscais do exercício anterior no arquivo digital e se foram registrados na EFD.

Constatou que o Auto de Infração identifica o estabelecimento autuado, descreve os fatos considerados infrações, faz se acompanhar de demonstrativo do débito tributário, datas de ocorrências, base de cálculo, alíquotas, enquadramento e tipificação da multa, tudo em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/BA, inexistindo as situações de nulidades indicadas no art. 18 do mesmo diploma legal. Por isso, fica rejeitada a nulidade.

No MÉRITO, constato que o recorrente apesar de ter juntado cópia do demonstrativo que deu suporte ao auto de infração (fls. 347 a 646) e cópias de diversas notas fiscais que consigna entrada de mercadorias (fls. 647 a 785), não indicou de forma objetiva inconsistências no levantamento fiscal, nem indicou fatos correlatos as notas fiscais acostadas ao processo.

De um modo geral argumentou que:

- a) Não foi considerado o saldo inicial dos estoques;
- b) Adquire mercadoria com uma denominação, que tem saída com outra (dianteiros/carnes)
- c) A auditoria de estoques não tem conformidade com o art. 7º da Portaria nº 445/1998.

Quanto a alegação de que não foi computado o saldo inicial dos estoques, constato que a fiscalização juntou cópia de parte dos demonstrativos às fls. 8 a 25, gravado na mídia de fl. 29, e encaminhou mensagem para o Domicílio Fiscal Eletrônico (DTe) fornecendo as planilhas sintéticas e analíticas (fl. 29/v), cuja cópia foi juntado com a defesa (fl. 46).

Por sua vez, a 1ª JJF promoveu a realização de diligência fiscal (fls. 174), cujo resultado foi fornecido ao autuado (fl. 242). Também uma segunda diligência fiscal (fl. 248) que teve seu resultado fornecido ao contribuinte, conforme recibos juntados às fls. 305 a 307.

Conforme apreciado na decisão recorrida, os demonstrativos finais, foram anexados às fls. 253 a 295 e gravado em CD (fl. 306), no qual foram relacionadas as notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, com indicação dos estoques e apuração dos preços médios, conforme texto inicial abaixo reproduzido.

Demonstrativo: Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista geral de omissões

Código	UnidInv	Descrição	EstInv (A)	EntrNF (B)	SaídaNF (C)	EstFinCalc D=(A+B-C)	EstFinInf (E)	DifSemPerda (F)	PerdaSetor (G)	SaiBxEstq (H)	PerdaAdmit I=(G-H)	QtdOmiss J=(F-I)	PreçoMéd (J)	ViOmiss K=(I-J)
--------	---------	-----------	---------------	---------------	----------------	-------------------------	------------------	--------------------	-------------------	------------------	-----------------------	---------------------	-----------------	--------------------

Pelo exposto, não procede a alegação de que não foi considerado os estoques.

Quanto ao argumento de que adquire mercadorias com uma denominação, a exemplo da Nota Fiscal-e nº 2.800 (fl. 331), que consigna aquisição de produtos com uma denominação e saída com outra denominação, a exemplo da Nota Fiscal-e nº 2826 (fl. 332) relativa a aquisições de “código 25 - dianteiros; código 4 - trazeiros s/constela e código 3 - trazeiros c/constela”, pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

Tomando por exemplo o demonstrativo de fl. 11, relaciona notas fiscais de carnes com denominação específica: contrafilé, “patim”, chan de fora, etc.

Por sua vez, as notas fiscais juntadas no recurso indicam aquisições com denominação genérica (trazeiro, danteiro, vaca), mas também com denominação específica a exemplo de patinho, contrafilé, conforme Nota Fiscal-e nº 179.789 (fl. 674), patinho na Nota Fiscal-e nº 181.760 (fl. 679) entre outras juntadas às fls. 649 a 785.

Nas planilhas elaboradas pela fiscalização, foi indicado entradas e saídas com indicação das notas fiscais escrituradas na EFD, conforme abaixo reproduzido, com indicação inclusive dos estoques

inicial e final.

Código	UnidInv	Descrição	Estini (A)	EntrNF (B)	SaidaNF (C)	EstFinCalc D=(A+B-C)	EstFinInf (E)
Omissões de Entrada							
0002	KG	CARNE BOV CONTRA FILE	0,000	12.562,790	13.616,830	-1.054,040	0,00
0003	KG	[Promocao] CARNE BOVINA PATIM	0,000	12.038,190	12.821,590	-783,390	0,00
0004	KG	[Promocao] CARNE BOV CHAN DE FORA	4,560	15.969,090	16.516,310	-542,660	0,00
0008	KG	[Promocao] CARNE BOVINA MUSCULO	0,410	18.669,690	18.934,330	-264,240	167,48

...

Demonstrativo: Omiss. entr. apurada em levant. quant. de estoques - Lista de notas fiscais de saída

Código do item:	Descrição do Item:	CARNE BOV CONTRA FILE		CARNE BOV CONTRA FILE		CARNE BOV CONTRA FILE		CARNE BOV CONTRA FILE	
1801	#####	001	KG	494,620	1	KG	494,620	1	KG
1801	#####	001	KG	387,800	1	KG	387,800	1	KG

Pelo exposto, entendo que tendo o autuado apresentado esta alegação na defesa inicial (fls. 31 a 41), em atendimento a diligência o autuante promoveu agrupamentos, ajustou perdas inclusive “agrupamento realizado pela mesma descrição de mercadoria e seu respectivo código de barra” (fl. 251), que foi acolhido no julgamento (fls. 314 a 318). Caberia ao recorrente indicar por item de cada código de mercadoria que a fiscalização computou os dados (estoque inicial, entradas, estoque final e saídas) escriturados na EFD do estabelecimento autuado, para fazer prova de incorreções no levantamento fiscal.

Ressalte-se que art. 225 do RICMS/BA estabelece que os lançamentos serão feitos com indicação da “*Classificação Fiscal*”, cuja discriminação deve permitir a perfeita identificação das mercadorias, tais como: espécie, marca, tipo, modelo. Caso o contribuinte adquira mercadorias, a exemplo de “*traseiro/dianteiro*” com um código e faça desdobramento em mercadoria com outra denominação deveria emitir uma nota de saída para o mesmo estabelecimento, com indicação dos códigos que deram saídas para adequar o controle dos estoques.

Ressalte-se que a recusa de comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, conforme teor dos artigos 142 e 143 do RPAF/BA.

Destaco ainda que conforme demonstrativo juntado pelo autuado às fls. 47 a 122, a comercialização de carnes bovina representa um pequeno porcentual em relação aos itens autuados que indica: panela, café, óleo, creme dental, refresco, arroz, sardinha, azeite de oliva, leite, achocolatado, ameixa, manteiga... sabonete, absorvente, aparelho gillette, desodorante, shampoo, papel higiênico, ... vinho, refrigerantes ... lâmpada, pilhas, etc.

Observo que não foi apresentado qualquer argumento quanto a quase totalidade dos itens que foi apurada omissão de entrada e de saída.

Quanto ao argumento de que a auditoria de estoques não tem conformidade com o art. 7º da Portaria nº 445/1998, observo que conforme apreciado na decisão recorrida, as omissões de entradas e de saídas, tem como suporte os demonstrativos refeitos juntados às fls. 253 a 295 (gravado na mídia de fl. 306), no qual constam a relação de todas as notas fiscais de saídas e entradas de cada mercadoria com indicação dos quantitativos totais, planilha com a lista geral de omissões de entradas e de saídas com os valores omitidos de cada produto, planilha com a apuração dos preços médios e registros de inventário.

Portanto, resultam em provas suficientes do cometimento das infrações cujo procedimento fiscal aplicado, ao contrário do que foi alegado, tem conformidade com as disposições contidas na Portaria nº 445/1998.

Observo ainda que diante das alegações apresentadas na impugnação inicial, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligências, cujo resultados implicaram em agravamento das infrações: Infração 01 - 04.05.05. Convertido omissão de entrada para omissão de saídas (04.05.02) de R\$ 110.691,91 para R\$ 190.640,28 (2018); Infração 02 - 04.05.08 (2018) de R\$ 124.193,35 para R\$ 127.961,17 e a Infração 03 - 04.05.09 (2018) de R\$ 104.122,96 para R\$ 105.116,59.

Na decisão ora recorrida foi mantido a exigência limitado aos valores exigidos e nos termos do art. 156, o órgão julgador poderia representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal. Porém em se tratando de fatos geradores ocorridos no exercício de 2018, exauriu o prazo para que a Fazenda Pública possa constituir crédito tributário de tributo sujeito à homologação.

Quanto ao pedido de que seja excluído as multas e juros “*superiores ao previstos legalmente*”, observo que os percentuais de 100% e 60% das multas aplicadas são previstas no art. 42, III e II, “d” da Lei nº 7.014/1996, portanto legal e não há previsão regulamentar para este órgão julgador fazer a exclusão de multas e juros, motivo pelo qual não acolho.

Da mesma forma, os acréscimos moratórios são previstos no art. 51 da Lei nº 7.014/1996, conforme disposições contidas no art. 102 da Lei nº 3.956/1981. Também não pode ser acolhido o pedido de exclusão, visto que os cálculos dos débitos tributários ficam sujeitos aos acréscimos moratórios previstos em Lei.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 272041.0006/22-0, lavrado contra MERSALUC COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 339.008,22, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 104.122,96 e de 100% sobre R\$ 234.885,26, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS