

PROCESSO	- A. I. N° 206977.0021/21-0
RECORRENTES	- FAZ. PÚB. ESTADUAL e DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS JACOBINA LTDA.
RECORRIDOS	- DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS JACOBINA LTDA e FAZ. PÚB. ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0040-04/25-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 08/08/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0288-12/25-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE POR ESPÉCIE DE MERCADORIA. EXERCÍCIO FECHADO. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Não confirmado argumento defensivo de que não foram consideradas as saídas ocorridas através de NFce. Revisão da lavra do autuante possibilitou redução no lançamento. Infração parcialmente subsistente; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA DE TERCEIRO, ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO, INCIDENTE SOBRE AQUISIÇÃO DE MERCADORIA DE TERCEIRO, ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Diligência fiscal realizada pelo autuante considerou a inclusão de notas fiscais de entradas não computadas no levantamento inicial, o que resultou em redução das exigências relacionadas às infrações 02 e 03. Infrações parcialmente subsistentes. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão recorrida que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, no valor histórico de R\$ 396.760,89 acrescido de multas, em razão das seguintes acusações:

Infração 01 - 004.005.002 – “Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivamente omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2019)”. Valor lançado R\$ 59.094,24, com multa no percentual de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 004.005.008 – “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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 mercadorias em exercício fechado, (2019)”. Valor lançado R\$ 167.161,71, com multa no percentual de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 004.005.009 – “Falta de recolhimento do imposto, 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 terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, (2019)”. Valor lançado R\$ 170.504,94, com multa no percentual de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 3ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0040-04/25-VD, com base no voto a seguir transcritos:

VOTO

Conforme relatado, o presente Auto de Infração foi expedido para reclamar crédito tributário no valor histórico no montante de R\$ 396.760,89, mais multas, relacionado a levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias pertinente ao exercício de 2019, sendo a primeira infração decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com o valor exigido de R\$ 59.094,24, a segunda trata de responsabilidade solidária pela aquisição de terceiro mercadorias enquadradas na ST desacompanhada de documentação fiscal, imposto exigido de R\$ 167.161,71 enquanto que a terceira, a título de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, decorrente da omissão apurada no item precedente, com exigência de ICMS na ordem de R\$ 170.504,94.

O autuado suscitou a nulidade do auto de infração por inconsistências do levantamento quantitativo de estoque, falta de evidenciação da metodologia empregada no cálculo do estoque final e das diferenças encontradas, falta de entrega de demonstrativos analíticos do débito entre a descrição dos fatos e os demonstrativos contendo todas as informações, além de incongruência entre a descrição dos fatos e os demonstrativos de débito acostados no auto de infração, considerando, com isso, presença de vícios materiais que comprometem a validade jurídica do lançamento e o exercício da ampla defesa.

Não é o que vejo nos autos. O levantamento quantitativo foi elaborado obedecendo as orientações contidas na Portaria nº 445/98, com elaboração de demonstrativos analíticos e sintéticos, contendo a indicação das entradas e das saídas computadas pelo levantamento fiscal, base de cálculo, estoques inicial e final, enfim, está explícita a motivação para o lançamento, cujo elementos foram disponibilizados ao autuado que exerceu, na plenitude, a ampla defesa.

Pelo fato de o lançamento atender ao regramento disposto pelo art. 39 do RPAF/BA e 142 do CTN, deixo de acolher os argumentos defensivos e adentro ao exame do seu mérito.

Assim é que, em relação à infração 01, que trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sendo originalmente exigido ICMS no valor de R\$ 59.094,24, o argumento defensivo foi apenas no sentido de que o autuante não computou em seu levantamento fiscal as saídas ocorridas através de NFCe, daí, ao seu entender, a indicação de omissão de saídas.

Tal argumento foi refutado, acertadamente, pelo autuante, ao esclarecer que o SLAF registra um somatório mensal da quantidade das mercadorias acobertadas por notas fiscais de venda a consumidor e esse montante consta no último dia do mês de cada mercadoria, enquanto o número do documento fiscal é composto pelos dois últimos dígitos do ano e pelo mês, citando como exemplo, no ano de 2019, no mês de janeiro, o número do documento lançado é 1901, já em fevereiro é 1902, explicação esta que considero assertiva, sobretudo pelo fato do autuado não questionar mais tal fato em suas manifestações posteriores constantes nos autos.

Apesar disto, quando da revisão do levantamento quantitativo, o autuante processou uma alteração relacionada as entradas de mercadorias o que possibilitou em redução parcial no lançamento para o valor de R\$ 57.598,88, que fica aqui acolhido.

Infração 01 parcialmente subsistente.

As infrações 02 e 03, defendidas em conjunto, tratam de responsabilidade solidária pela aquisição de terceiro, mercadoria enquadrada na ST desacompanhada de documentação fiscal, imposto exigido de R\$ 167.161,71 enquanto que a terceira, a título de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, decorrente da omissão apurada no item precedente, com exigência de ICMS na ordem de R\$ 170.504,94.

O argumento central apresentado pela defesa está centrado em falta de inclusão pelo autuante em seu levantamento quantitativo aquisições de mercadorias respaldadas por documentos fiscais que indicou. Em um primeiro momento o autuante refutou e justificou o não acolhimento dos argumentos defensivos neste sentido, entretanto, por ocasião da realização da última diligência, sustentou que o autuado escripturou a grande maioria das notas fiscais apresentadas na peça defensiva, porém acobertando mercadorias diversas do documento fiscal apresentado, apontando exemplos, erros esses de escrituração que geraram distorções no levantamento quantitativo de estoque.

Não obstante, pontuou que as notas fiscais apresentadas pelo autuado se referem a mercadorias constantes no levantamento quantitativo realizado, e que elaborou um demonstrativo em formato Excel identificando cada documento fiscal e as ações que efetuou com as devidas justificativas, o que o levou a efetuar novo levantamento quantitativo com as devidas alterações, o que resultou, em relação a Infração 02 – Responsabilidade solidária, o valor devido R\$ 1.625,72 e, no que toca a Infração 03 – Antecipação tributária, o valor devido R\$ 1.622,91.

Os novos valores apurados pelo autuante foram científicos ao autuado, acompanhados dos respectivos demonstrativos, inclusive com reabertura do prazo para defesa, porém o autuado silenciou.

Desta maneira, acolho os novos demonstrativos do débito elaborados pelo autuante e voto pela subsistência parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$ 60.847,51, sendo a infração 01 no valor de R\$ 57.598,88, a infração 02 no valor de R\$ 1.625,72, enquanto a infração 03 permanece no valor de R\$ 1.622,91, devendo ser homologados os valores já recolhidos em relação às infrações 02 e 03.

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário, nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após tecer uma breve síntese dos fatos, alegou quanto as razões recursais:

A recorrente discorda quanto a manutenção da Infração 01, por entender que o levantamento fiscal realizado padece de vícios formais e materiais, o que comprometeria a validade do crédito tributário lançado.

1. Ausência de Demonstração da Metodologia de Cálculo do estoque final

Alega que não foi evidenciado nos autos como o estoque final foi construído. Afirma que:

- Os demonstrativos não apontam os critérios utilizados para calcular o estoque final auditado;
- A apuração da omissão de saídas baseou-se em diferença entre o estoque final apurado pelo fisco e o informado pela contribuinte, sem memória de cálculo acessível;
- Tal omissão afronta o art. 39, IV, “b” do RPAF/BA, que exige o demonstrativo da base de cálculo com critérios utilizados;
- Também viola o art. 2º do RPAF/BA, por comprometer a ampla defesa.

1.1. Inconsistência nas Saídas – Ausência das NFC-e

Alega que:

- O autuante afirma ter considerado as NFC-e (modelo 65), mas os demonstrativos apresentados referem-se apenas a NF-e (modelo 55);
- As NFC-e teriam sido totalizadas por mês com numeração genérica, porém não há provas nos autos dessa prática;
- A ausência de listagem das NFC-e impede a verificação quanto à completude e correção do levantamento;
- Foram apresentados relatórios da EFD com as NFC-e escrituradas regularmente.

1.2. Falta de Confronto entre Entradas e Saídas

A recorrente sustenta que não há nos demonstrativos fiscais:

- A indicação das notas fiscais de entrada utilizadas para confronto com as saídas;
- Essa ausência inviabiliza a análise da suposta omissão, pois não permite verificar se houve excesso de saídas ou falha no levantamento ao desconsiderar aquisições documentadas;
- Viola a Portaria SEFAZ nº 445/98 e o art. 39 do RPAF/BA.

2. Aplicação Incorreta do Percentual de Perdas

Alega que o autuante utilizou um índice de perdas de 0,99%, quando a Portaria SEFAZ nº 445/98 determina, no art. 3º, § 1º, I, o percentual mínimo de 2,05% para o comércio varejista de supermercados.

- A recorrente possui o CNAE secundário 47.12-1-00, o que a enquadra nesse segmento;
- A utilização de percentual inferior representa falha técnica que impacta diretamente no resultado do levantamento.

3. Do Pedido Subsidiário de Diligência Fiscal

Diante da existência de vícios materiais e formais no levantamento fiscal, a recorrente requer, de forma subsidiária, a conversão do julgamento em diligência, nos termos do art. 145 do RPAF/BA, para que o fisco:

- Apresente memória de cálculo completa do estoque final;
- Liste expressamente as NFC-e modelo 65 utilizadas;
- Indique as notas fiscais de entrada consideradas;
- Reavalie o levantamento aplicando o percentual de perdas de 2,05%.

A recorrente fundamenta tal pedido no art. 2º do RPAF/BA, invocando os princípios do contraditório, ampla defesa e verdade material.

4. Conclusão e Pedidos:

Diante do exposto, requer:

1. O conhecimento do presente recurso voluntário, por ser tempestivo;
2. No mérito, o provimento do recurso para declarar a nulidade da Infração 01, por inobservância aos arts. 39, 41 e 42 do RPAF/BA e à Portaria SEFAZ nº 445/98;
3. Alternativamente, caso se entenda pela subsistência formal do lançamento, que se julgue improcedente a exigência, por ausência de provas e inconsistência do levantamento fiscal;
4. Subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência fiscal, nos termos do art. 145 do RPAF/BA, de acordo com o exposto no item 4 acima.

A conselheira Maria Auxiliadora Gomes Ruiz declarou impedimento no julgado PAF devido à participação da decisão de piso.

É o relatório.

VOTO

Trata-se Recursos de Ofício e Voluntário, interposto pela 4^a Junta de Julgamento Fiscal em razão da decisão proferida no Acórdão JJF nº 0040-04/25-VD, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração. A decisão de piso resultou na desoneração parcial do crédito tributário, reduzindo o valor originalmente lançado de R\$ 396.760,89 para R\$ 60.847,51 a título de ICMS.

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o Recurso de Ofício é cabível e obrigatório quando a decisão da Junta for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo e o montante do débito exonerado for superior a R\$ 200.000,00.

A 4^a Junta de Julgamento Fiscal, ao apreciar a impugnação apresentada pela autuada, deliberou pela conversão do presente Processo Administrativo Fiscal em diligência dirigida à unidade da INFRAZ DE ORIGEM, por três vezes consecutivas, em atenção ao princípio da busca pela verdade material e com o intuito de elucidar adequadamente os fatos apurados.

Na terceira diligência, conforme documento de fl. 124, o agente autuante manifestou-se às fls. 127 e 128, informando ter elaborado novo demonstrativo de débito, com a inclusão das notas fiscais indicadas pelo Recorrente, as quais não se encontravam escrituradas na EFD. Ressaltou, contudo, que tais documentos referiam-se à aquisição de mercadorias destinadas à revenda, o que repercute diretamente no levantamento quantitativo de estoque.

Com base no novo demonstrativo apresentado, os valores das infrações 01, 02 e 03 foram reduzidos para R\$ 57.598,88, R\$ 1.625,72 e R\$ 1.622,91, respectivamente.

A referida Junta acolheu os novos demonstrativos de débito elaborados pelo agente fiscal, fundamentando-se nos seguintes termos:

“O argumento central apresentado pela defesa está centrado em falta de inclusão pelo autuante em seu levantamento quantitativo aquisições de mercadorias respaldadas por documentos fiscais que indicou. Em um primeiro momento o autuante refutou e justificou o não acolhimento dos argumentos defensivos neste sentido, entretanto, por ocasião da realização da última diligência, sustentou que o autuado escriturou a grande maioria das notas fiscais apresentadas na peça defensiva, porém acobertando mercadorias diversas do documento fiscal apresentado, apontando exemplos, erros esses de escrituração que geraram distorções no levantamento quantitativo de estoque.”

Dessa forma, não vislumbro razão para alteração da decisão de piso, que acolheu o novo demonstrativo de débito com a inclusão das notas fiscais de entrada, utilizadas na composição do levantamento quantitativo de estoque. Assim, voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Passo, agora, à análise do Recurso Voluntário, o qual foi interposto tempestivamente e é cabível, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Quanto à alegação do Recorrente de ausência de demonstração da metodologia utilizada para apuração do estoque final, entendo que a matéria foi adequadamente enfrentada no voto da 4^a Junta de Julgamento Fiscal, com a qual concordo integralmente e cuja fundamentação ora transcrevo:

“Não é o que vejo nos autos. O levantamento quantitativo foi elaborado obedecendo as orientações contidas na

Portaria nº 445/98, com elaboração de demonstrativos analíticos e sintéticos, contendo a indicação das entradas e das saídas computadas pelo levantamento fiscal, base de cálculo, estoques inicial e final, enfim, está explícita a motivação para o lançamento, cujo elementos foram disponibilizados ao autuado que exerceu, na plenitude, a ampla defesa.”

No que tange à suposta inconsistência em relação à não inclusão das NFC-e (documentos de saída) no levantamento quantitativo de estoque, observo que tal hipótese foi devidamente afastada pelo próprio agente autuante, conforme informação constante da fl. 75 dos autos, a qual transcrevo:

“A alegação de não ter sido computado as notas fiscais de venda ao consumidor no levantamento quantitativo de estoque é fantasiosa, o SIAF registra um somatório mensal da quantidade das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais de consumidor e esse montante consta no último dia do mês de cada mercadoria e o número do documento fiscal é composto pelos dois últimos dígitos do ano e pelo mês, exemplificando no ano de 2019 e no mês de janeiro o número do documento fiscal lançado é 1901, já em fevereiro de 2019 o documento fiscal será 1902”

Importante salientar que os dados constantes no demonstrativo elaborado pelo autuante são extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS) do próprio contribuinte. Assim, além das planilhas juntadas aos autos pelo autuante, é plenamente possível realizar o confronto com os arquivos SPED entregues pelo Recorrente.

No tocante à alegação de ausência de confronto entre entradas e saídas, verifico que o Recorrente não comprova qualquer irregularidade. Pelo contrário, os demonstrativos do autuante são claros ao apresentar a análise quantitativa de estoques, omissões de entrada e omissões de saída, em estrita conformidade com a Portaria nº 445/98.

Com relação à aplicação do percentual de perdas, o sujeito passivo sustenta ter sido utilizado indevidamente o índice de 0,99%, defendendo que, por se tratar de comércio varejista de supermercado, o percentual correto seria de 2,05%, conforme disposto no art. 3º, § 1º, inciso I da Portaria nº 445/98.

Contudo, a análise do Cartão do CNPJ da empresa revela divergência entre a alegação e os dados oficiais. O nome fantasia do estabelecimento é “Atacadão Jacobina”, tendo como atividade principal o “comércio atacadista de produtos alimentícios”. Verifica-se ainda que das atividades econômicas secundárias cadastradas, apenas duas são varejistas, ao passo que sete são atividades de natureza atacadista, se não, vejamos:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL		
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NUMERO DE INSCRIÇÃO 09.263.426/0001-02 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 14/12/2007
NOME EMPRESARIAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS JACOBINA LTDA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) ATACADÃO JACOBINA		
PORTA DEMAIS		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.37-1-99 - Comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS		
73.11-4-00 - Agências de publicidade 46.47-8-01 - Comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria 46.35-4-99 - Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente 46.72-9-00 - Comércio atacadista de ferragens e ferramentas 46.79-6-99 - Comércio atacadista de materiais de construção em geral 46.49-4-99 - Comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente 46.49-4-08 - Comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar 46.30-7-02 - Comércio por atacado de pneumáticos e câmaras-de-ar 47.24-5-00 - Comércio varejista de hortifrutigranjeiros 47.12-1-00 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e armazéns 43.21-5-00 - Instalação e manutenção elétrica 77.11-0-00 - Locação de automóveis sem condutor 77.19-5-99 - Locação de outros meios de transporte não especificados anteriormente, sem condutor 43.91-6-00 - Obras de fundações 43.13-4-00 - Obras de terraplenagem 47.21-1-02 - Padaria e confeitearia com predominância de revenda 49.29-9-01 - Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, municipal		

Diante disso, não é possível reconhecer a classificação da empresa como comércio varejista de supermercado, nem tampouco admitir a aplicação do percentual de perdas de 2,05%, quando a atividade principal da empresa – conforme declarado por ela mesma – é tipicamente atacadista.

Por fim, indefiro o pedido de nova diligência formulado pelo Recorrente, por entender que os autos já contêm todos os elementos necessários à formação de juízo seguro, nos termos do art.

147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Assim, sou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os recursos, mantendo-se a decisão de piso, com o julgamento PARCIALMENTE PROCEDENTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recurso de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206977.0021/21-0, lavrado contra DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS JACOBINA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 60.847,51, acrescido das multas de 100%, sobre R\$ 59.224,60 e de 60% sobre R\$ 1.622,91, prevista no Art. 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de julho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS