

A.I. Nº - 207098.0009/21-0
AUTUADO - COMERCIAL DE ALIMENTOS GILMAR LTDA.
AUTUANTE - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/03/2025

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0039-02/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO; **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO FALTA DE ESCRITURAÇÃO DAS ENTRADAS; **c)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. MVA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. OMISSÃO DE REGISTRO DAS ENTRADAS. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Observadas as determinações legais e regulamentares e a Portaria nº 445/98. Não foi apresentada pela defesa prova capaz de desconstituir a presunção legal sob a qual se sustenta as infrações. Infrações subsistentes. **2.** OMISSÃO NA ESCRITA DE OPERAÇÕES TRIBUTADAS E CONSEQUENTE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. Contribuinte destacou imposto cujo crédito foi apropriado pelo destinatário e constam com status de autorizadas no Portal da NF-e. Infração subsistente. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2021, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$ 1.408.539,11, acrescido de multa pela constatação das infrações.

INFRAÇÃO 01 – 004.005.004 – Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, para os fatos apurados em 2018 e 2019. ICMS no valor de R\$ 139.221,16, mais multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV e art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/com os artigos 6º, 7º e 8º da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 02 – 004.005.008 – Falta de recolhimento do imposto 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 mercadorias em exercício fechado, apurado em 2018 e 2019. ICMS no valor de R\$ 589.487,03 mais multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 6º, inc. IV, art. 23-B da Lei nº 7.014/96, c/com o art. 217 do RICMS/2012 e art. 10, inc. I, alínea “a” da Portaria nº 445/98.

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 terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, apurado em 2018 e 2019. ICMS no valor de R\$ 669.794,00 mais multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 6º, inc. IV, art. 23 da Lei nº 7.014/96, c/com art. 217 do RICMS/2012 e art. 10, inc. I, alínea “d” da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 04 – 005.005.003 – Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, para fatos apurados em outubro de 2018. ICMS no valor de R\$ 10.036,92, mais multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I da Lei nº 7.014/96, c/com artigos 215 e 216 do RICMS/2012.

O autuante informa que: *“Refere-se às Notas Fiscais de nos 424 e 685, emitidas em 10 e 17/10/2018, respectivamente, como transferência de mercadoria para estabelecimento Matriz, lançadas como canceladas, sendo que os referidos documentos foram validados pela SEFAZ e constam na EFD do contribuinte destinatário, conforme demonstrativo constante do Anexo VII e cópias (DANFE) dos documentos mencionados e do Registro de Entradas - EFD do destinatário”.*

A autuada através de seu advogado, regularmente constituído, impugnou o lançamento, fls. 105 a 107, onde, após reproduzir todas as infrações, tratando das infrações 01, 02 e 03 apontou que os demonstrativos juntados aos autos demonstram que o Fiscal não considerou as saídas realizadas com emissão de Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica – NFC-e, portanto, não é possível apurar o montante do débito fiscal, conforme entendimento do CONSEF externado na Súmula nº 01, que reproduz.

Transcreve o art. 129, § 4º do Código Tributário do Estado da Bahia, e afirma que no caso em análise, as incorreções indicadas não são eventuais, portanto, invalidam todo o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, sendo necessário, para correção, realizar novo levantamento quantitativo, o que confirma não se tratar de uma eventualidade.

Ao abordar a infração 04, diz não proceder, em razão das notas fiscais eletrônicas indicadas terem sido lançadas no Registro de Saídas de outubro de 2018, porém, na situação de canceladas.

Assim, conclui que a acusação de omissão de saída não procede.

Lembra que não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, entendimento já pacificado pela Súmula CONSEF nº 08, de 2019.

Como supedâneo à defesa, reproduz trecho do Parecer DITRI nº 7193/2021, cuja cópia anexa à defesa, onde a Diretoria de Tributação se posicionou no sentido de que *“A súmula 08 do CONSEF, por sua vez, que representa o entendimento consolidado em decisões reiteradas do Conselho de Fazenda da Bahia acerca da matéria, já afirmou expressamente a não incidência do ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Ademais, a decisão do Supremo Tribunal Federal no bojo da ADC nº 49, também firmou entendimento no sentido da não incidência do ICMS nas transferências. Os efeitos dessa ADC são de observância obrigatória pelos órgãos da Administração, por força do disposto no § 2º do art. 102 da Constituição Federal, sendo válido apontar que já estão sendo realizados estudos no sentido de possibilitar futura alteração na legislação estadual para adequação da norma estadual ao entendimento em questão”*.

Assegura que somente pelas razões até aqui expostas, já estaria caracterizada a improcedência do lançamento.

Informa que o sistema de emissão de nota fiscal eletrônica não permite referenciar diversas chaves de acesso quando da emissão de uma nota de devolução e demonstra a título exemplificativo a NF-e nº 626, de 17/10/2018, chave 29181005466724000220550020000006261643841991, que se trata de uma das notas fiscais relacionadas no documento *ANEXO VII_NF VÁLIDA CANCELADA_2018*.

Explica que ao emitir uma nota de devolução, deve-se indicar a chave da NF-e de origem que consta no campo próprio, conforme imagem plotada, no qual pode-se indicar apenas uma chave de acesso. Assim, para permitir a emissão de NF-e de devolução com indicação de mais de uma chave de acesso, foi recomendado emitir NF-e como transferência e posteriormente encaminhar uma carta de correção para alterar o CFOP e indicar as diversas chaves de acessos das notas fiscais referenciadas.

Demonstra, a consulta por chave de acesso da NF-e nº 626, na qual se verifica constar em *Eventos e Serviços*, o evento *“Carta de Correção”* e acessando o protocolo 129190000082906 aparece a tela que plota, a identificação da correção dos CFOPs 5.152 e 5.409 para 5.209, com a indicação das chaves dos respectivos documentos de origem das transferências recebidas.

Conclui que as notas fiscais arroladas nos relatórios apresentados se referem a devoluções de mercadorias recebidas em transferências, portanto, a infração é improcedente, uma vez que não houve prejuízo ao Erário.

Requer a nulidade das infrações 01, 02 e 03 e a improcedência da infração 04.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 116 a 122, reproduziu as infrações e as razões da defesa.

Quanto a alegação de que o levantamento não considerou as saídas realizadas com emissão de Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e, afirma ser equivocada, tampouco verdadeira, tendo em vista que todas as notas fiscais de consumidor eletrônica foram importadas para o Sistema Informatizado de Auditoria Fiscal da SEFAZ - SIAF e consideradas no levantamento quantitativo de estoque.

Aponta que na infração 01, exercício de 2018, consta no Anexo I a relação de todas as notas fiscais consideradas no levantamento, inclusive as notas fiscais de consumidor eletrônica, conforme os documentos nºs 001.809 a 001.812, constantes da Escrituração Fiscal Digital - EFD, da autuada, conforme recorte de tabela que reproduz.

Quanto ao exercício de 2019, sinaliza que consta no Anexo II, a relação de todas as notas fiscais que foram consideradas no levantamento de estoque, inclusive as notas fiscais de consumidor eletrônica, conforme os documentos nºs 001.901 a 001.912.

Diz não concordar com a arguição de nulidade do lançamento, vez que no mesmo é possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, além de conter demonstrativos com o detalhamento do levantamento quantitativo de estoque e que restou provado a inclusão das notas fiscais de consumidor eletrônicas.

Ao tratar da infração 04, lembra que a mesma se refere a omissão de saída de mercadorias tributadas, devido ao não lançamento de duas notas fiscais emitidas pela autuada e validadas pela SEFAZ. Todavia, a autuada cancelou tais documentos, ou seja, anulou uma operação de saída, como se a operação não tenha se concretizado.

Indica que para agravar a infração, o contribuinte cancelou os documentos emitidos sem obedecer às formalidades legais e o estabelecimento destinatário, matriz, convalidou os documentos uma vez os escriturou na sua EFD, conforme comprovado nos autos, evidenciado pelo recorte do lançamento dos documentos no registro de entradas da EFD, inclusive com o aproveitamento do crédito fiscal destacado nos mesmos.

Quanto a alegação da não incidência do ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, entende que os argumentos da defesa não se aplicam ao caso concreto da infração 04, uma vez que está comprovado que o cancelamento dos documentos fiscais após sua emissão com destaque do ICMS, não correspondeu aos fatos.

Justifica que os documentos foram validados pela SEFAZ, ou seja, a autuada não efetuou o procedimento legal para o cancelamento dos mesmos, conforme previsto no Manual SPED/NF-e, caso fosse esse o seu intento, de certa forma questionado, porque os referidos documentos supostamente cancelados, deram trânsito às mercadorias.

Em segundo, diz que o destinatário recebeu os documentos e efetuou o lançamento destes na sua EFD, inclusive com o aproveitamento do crédito fiscal destacado nos documentos, conforme comprovado nos autos.

Ao se referir ao item “2.2.2. *Da real natureza da operação*” da defesa, afirma parecer que o contribuinte não entendeu o real motivo da infração 04, uma vez que não está em discussão se houve devolução ou transferência de mercadorias e esclarece que o fato concreto foi o cancelamento indevido de documentos fiscais emitidos pela autuada, validados pela SEFAZ e ainda que o destinatário das mercadorias lançou os documentos na sua escrituração com a utilização do crédito fiscal.

Frisa que a defesa não adentrou no mérito das infrações 01, 02 e 03, relativamente ao levantamento quantitativo de estoque, além de não apresentar comprovação capaz de elidir a infração 04. Assim, solicita o julgamento pela procedência total do Auto de Infração.

Concluído a instrução processual, fl. 126, o Auto de Infração foi pautado para julgamento em regular sessão de 26/05/2022. Na assentada de julgamento estando presente o representante da autuada o Advogado Dr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos OAB/BA 26397, em sustentação oral, informou que não teve acesso a informação fiscal onde o autuante apresentou fatos novos inclusive quanto a infração 04, referente ao aproveitamento do crédito pela destinatária do ICMS destacado nas notas fiscais de transferência e também novos elementos como os registros da EFD da destinatária referente a escrituração dessas notas fiscais.

Quanto as infrações 01, 02 e 03 registrou que o autuante afirmou terem sido incluídas as notas fiscais eletrônicas de consumidor, contudo, não teve conhecimento de quais documentos o mesmo se referiu.

Nesse sentido requereu a conversão do processo em diligência, tendo em vista o claro cerceamento de defesa.

Posto em votação, o pleito foi deferido por unanimidade. Assim, o processo foi convertido em diligência à INFAZ de origem para dar conhecimento do teor da informação fiscal a autuada, juntamente com a entrega dos novos documentos juntados pelo autuante, concedendo-lhe o prazo de 10 dias para manifestação.

Intimada, através dos Correios, fls. 135 e 136, a autuada, através de seu patrono, se manifestou à fl. 138, retificando sua arguição na defesa das infrações 01, 02 e 03, afirmando agora que “*A análise dos demonstrativos juntados aos autos demonstra que o auditor fiscal não apresentou as saídas realizadas com emissão de Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e, que permita ao autuado conhecer os quantitativos considerados nos documentos de números 1809 a 1812 e 1901 a 1912.*”, que se configura afronta ao princípio da ampla defesa e contraditório.

Quanto a infração 04, apenas destacou que o Fiscal não acatou as suas alegações e, considerando as razões já apresentadas na defesa, reafirmou que a infração é improcedente, pois não houve prejuízo ao Erário.

O autuante prestou nova informação às fls. 142 a 144, onde reproduzindo os argumentos da defesa, em relação as infrações 01, 02 e 03, informou que os demonstrativos anexados aos autos e entregues a autuada, notadamente os demonstrativos - Anexos I e II, fls. 35 a 78, gravados no CD-R, fl. 32, demonstra todas as saídas de mercadorias selecionadas para compor o levantamento quantitativo de estoque, de forma individualizada.

Cita como exemplo, o demonstrativo que relaciona todos os documentos fiscais emitidos pelo contribuinte (nota fiscal eletrônica e nota fiscal ao consumidor eletrônica) relativos às mercadorias que apresentaram omissões (entrada/saída), onde consta a indicação de saídas de mercadorias do estabelecimento através de NFC-e, conforme recorte plotado.

Destaca o produto FRANGO AVIGRAN 20 Kg – Código 10801.0 – cujo documento fiscal nº 001.810 é uma nota fiscal ao consumidor eletrônica.

Assevera que os demonstrativos contêm todas as informações necessárias para análise e compreensão do levantamento de estoque realizado: (I) número do documento fiscal; (II) data de emissão; (III) descrição do item; (IV) unidade de medida; (V) quantidade; (VI) fator de conversão; (VII) unidade de inventário; (VIII) quantidade de inventário; (IX) quantidade conversão (se for o caso); (X) valor do item; (XI) valor desconto; (XII) valor líquido do item; (XIII) preço unitário; (XIV) estoque inicial; (XV) estoque final; (XVI) entradas com NF; (XVII) saídas com NF-e NFC; (XVIII) estoque final calculado com base na fórmula: *ESTOQUE INICIAL mais ENTRADAS menos ESTOQUE FINAL*; (XIX) diferença perda setor; e (XX) resultado (omissões apuradas ou não) e que todos os dados e informações necessárias para o entendimento e análise do levantamento de estoque, foram entregues e disponibilizados para a autuada.

Frisa que em sua manifestação, a defesa não apontou qualquer inconsistência no levantamento de estoque realizado, apenas repisou o argumento de que não se considerou as notas fiscais ao consumidor, fato que diz já ter sido esclarecido.

Sustenta integralmente as infrações 01, 02 e 03, por insuficiência de comprovação pela autuada de que houve afronta ao princípio da ampla defesa e ao contraditório.

Em relação ao argumento contestando a infração 04, reitera todos os termos da informação fiscal prestada.

Concluído os procedimentos, os autos retornaram ao CONSEF para prosseguimento do julgamento, onde, após instrução, os membros da 2ª JJF decidiram converter o processo em mais uma diligência, fls. 147 e 148, para que o setor responsável pelo preparo do processo, providenciasse entregar cópia da última informação prestada pelo autuante e intimasse o contribuinte a apresentar no prazo de trinta dias, em planilha eletrônica editável, gravada em mídia eletrônica, relação das notas fiscais de consumidor eletrônica – NFC-e, emitida pela autuada no período fiscalizado, que a defesa alegou

não terem sido consideradas no levantamento, com a comprovação de que estas notas fiscais constam registradas na sua EFD.

Também fora recomendado que o autuante demonstrasse que efetivamente estas notas fiscais - NFC-e foram consideradas no levantamento e se necessário, elaborasse novo levantamento e os respectivos demonstrativos analíticos.

Em cumprimento à diligência, a Coordenação responsável intimou o contribuinte, através dos Correios, fls. 151 e 152, que apresentou petição, fls. 154 a 156, frente e verso, onde, referindo-se as infrações 01, 02 e 03, retificou a arguição, assegurando que o Fiscal não apresentou a relação das saídas realizadas com emissão de nota fiscal de consumidor eletrônica – NFC-e, que lhe permitiria conhecer os quantitativos considerados para os documentos de números 1809 a 1812 e 1901 a 1912 indicados nos demonstrativos.

Quanto ao exemplo trazido na sua informação, referente ao item de código 10801.0, dizendo que o número 1810 indicado na coluna *NumDoc* é o número da nota fiscal de venda a consumidor eletrônica, afirma que nos os demonstrativos de relação de notas fiscais não há indicação da série do documento e a chave de acesso, assim como o CNPJ/CPF do emitente/destinatário, conforme o caso.

Em cumprimento a diligência, apresenta a relação das NFC-e que estão escrituradas nos respectivos registros fiscais de saídas nos arquivos da EFD-ICMS/IPI.

Indica que na relação se encontra uma única NFC-e, nº 1810, série 001, emitida em 26/02/2018 e com chave de acesso nº 29180205466724000220650010000018101000018245, que se identifica na consulta ao site da SEFAZ/BA, conforme figura plotada, se trata da venda dos produtos de código 10801.0 - FRANGO AVIGRAN 20 kg, de código 10865.0 - AGUA SANI BRILUX BRAN 12X1000 ml e de código 10892.0 - CALDO KNORR GALINHA 24X19 g, conforme indicado na página 1 de 76 do demonstrativo, evidenciando que o documento não condiz com a real NFC-e nº 1810, série 001, emitida em 26/02/2018.

Afirma que no período de 01/01/2018 a 31/12/2019 a autuada emitiu as seguintes notas fiscais de venda ao consumidor de números: 1.802, 1.803, 1.804, 1805, 1.806, 1.807, 1.808, 1.809, 1.810, 1.811 e 1.812, cujas chaves de acesso indica, que segundo a informação do Fiscal, somente estas foram consideradas no exercício de 2018.

Acrescenta que seguindo a lógica do Fiscal, as NFC-e consideradas em 2019 foram as de números: 1.901, 1.902, 1.903, 1.904, 1.905, 1.906, 1.907, 1.908, 1.908, 1.911, 1.911 e 1.912, conforme indicado no demonstrativo “*ANEXO II_RELACÃO NF DE SAÍDAS_2019*”. Porém, assegura que em 2019 não emitiu nenhuma NFC-e dos números indicados.

Conclui que o Fiscal está completamente equivocado em sua interpretação dos demonstrativos.

Lembra que atacar o mérito exige a análise preliminar para verificar se os quantitativos apurados e indicados nos demonstrativos estão corretos. Contudo, sem apresentação de todos os elementos necessários, não pode analisar os quantitativos e valores utilizados na apuração da base de cálculo e do montante do tributo exigido.

Argumenta que para interpretar os fatos relacionados com o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, é preciso verificar inicialmente os quantitativos e valores apurados pelo Fisco, partindo da fórmula: *Ei* (estoque inicial) *mais* *E* (entradas) *menos* *S* (saídas: NF-e mais NFC-e, de saídas) *menos* *Ef* (estoque final) deve ser *igual* a zero.

Frisa que essa análise alcança todos os itens de mercadorias consideradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias e indica as etapas para identificar os quantitativos de omissões (entradas e saídas) necessárias para a análise do mérito, sendo que apenas com os

elementos fornecidos pelo Fiscal não consegue sair da primeira análise, fato que diz caracterizar afronta a ampla defesa e contraditório.

Quanto a infração 04, mantém a posição inicial.

Por fim referindo-se ao cumprimento da diligência, apresenta relação das NFC-e que estão escrituradas nos respectivos registros fiscais de saídas nos arquivos da EFD-ICMS/IPI, cujos arquivos também estão anexados, referentes a 28.931 notas fiscais relacionadas em 2018 e 2019.

O autuante prestou nova informação às fls. 162 a 168, onde reproduziu os termos da diligência, e fazendo referência a manifestação da autuada, afirmou que a questão se refere ao número da NFC-e, modelo 65 e admitiu que de fato, o número indicado no demonstrativo não é necessariamente o número do documento impresso no DANFE-NFC-e, pois, se trata de documento de existência exclusivamente digital, sendo que o documento impresso em forma de DANFE apenas permite a visualização de determinadas informações contidas no sistema XML.

Salienta ser de fundamental importância a indicação e a consequente identificação da chave de acesso do documento.

Ressalta a importância de demonstrar que todas as notas fiscais de consumidor eletrônicas foram importadas e consideradas no levantamento quantitativo de estoque e quanto aos documentos apresentados pela autuada no CD-R, estão listados todos os documentos fiscais objetos da diligência, com respectivo número de ordem e chave de acesso.

Admite ter havido uma falha técnica quando da importação dos arquivos digitais das notas fiscais de consumidor eletrônicas – NFC-e, quando da realização da auditoria de estoque, somente agora detectado quando da revisão para atendimento da diligência da 2ª JJF.

Conclui que, com a integralidade das notas fiscais de consumidor eletrônicas recebidas e importadas, encontrou resultados diferentes dos consignados inicialmente no Auto de Infração, conforme demonstrativos gravados no CD-R, anexado aos autos, conforme quadro resumo:

Auto de Infração nº 2070980009/21-0				
Exercício	Infração 01	Infração 02	Infração 03	Total
2018	92.835,30	459.001,00	521.550,22	1.073.386,52
2019	46.385,86	130.486,03	148.243,78	325.115,67
	139.221,16	589.487,03	669.794,00	1.398.502,19

Levantamento de Estoque com totalidade das NFC-e				
Exercício	Infração 01	Infração 02	Infração 03	Total
2018	116.525,98	661.473,79	578.209,48	1.356.209,25
2019	104.958,16	338.305,52	297.206,86	740.470,54
	221.484,14	999.779,31	875.416,34	2.096.679,79

Ressalta que os valores das três infrações sofreram alterações nos valores que submete à apreciação e deliberação desta Junta de Julgamento Fiscal.

Afirma que para comprovação de que desta feita todos os arquivos digitais foram importados, presta as informações, plotando telas do sistema SIAF contendo comprovação da importação dos dados e observa que em janeiro de 2018, o contribuinte emitiu cupom fiscal através de impressora fiscal e, somente a partir de fevereiro de 2018 passou a emitir NFC-e.

Plota figura referente ao pacote de arquivos das NFC-e emitidas pelo contribuinte, recebidos da GECIF para importação pelo sistema de auditoria, do cruzamento de dados da EFD *versus* NFC-e, efetuado pelo SIAF e esclarece que no relatório da listagem de notas fiscais de saídas emitidas,

relacionadas com as omissões entradas/saídas, constantes dos Anexos I e II, da infração 01, as vendas através de NFC-e, estão consolidadas mensalmente por item de mercadorias.

Conclui ter atendido a diligência e ressalta que o resultado do novo levantamento quantitativo de estoque e demonstrativos estão gravados em mídia CD-R, fl. 169.

Notificado da informação, a autuada retornou aos autos, fls. 172-173. Inicialmente declarando que o Fiscal confirmou as alegações de defesa, lembra que são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, conforme art. 18, inc. II, RPAF/99 e que o Auto de Infração deverá conter os demonstrativos e os levantamentos elaborados pelo autuante e das provas necessárias à demonstração do fato arguido, que diz não ter ocorrido no caso em análise.

Após explanar acerca da importância e necessidade da exibição das provas que sustentem as acusações, afirma que o autuante concluiu na informação escrevendo: “o resultado do novo levantamento quantitativo de estoque e demonstrativos estão gravados em mídia CD-R, anexo a este PAF, fl. 169.” Assim, com fundamento no art. 129, § 2º e 3º do Código Tributário do Estado da Bahia, deve ser reaberto o prazo de defesa.

O autuante às fls. 179 e 180, diante dos argumentos da defesa, solicitou à Coordenação de Processos Fiscais - CPAF, o envio de cópia da informação fiscal para o autuado, concedendo o prazo regulamentar de sessenta dias para nova defesa, face aos novos levantamento e demonstrativos já entregues.

A autuada à fl. 185 se manifesta para cumprir o prazo de dez dias estabelecido na intimação de 20/04/2023. Porém, se reservou no direito de apresentar nova defesa no prazo de sessenta dias.

A autuada retornou aos autos, fls. 191 a 193, onde reconheceu que o autuante demonstrou que todas as notas fiscais ao consumidor eletrônica - NFC-e emitidas foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque.

Ressaltou que no Demonstrativo em formato PDF denominado de *ANEXO I RELAÇÃO DE NF DE SAÍDAS_2018*, traz a informação de que quantitativos de mercadorias referentes as notas fiscais ao consumidor eletrônica, foram consideradas nas saídas de itens que fizeram parte do levantamento e pontuando que uma das informações constantes do rodapé do demonstrativo: “Para visualizar o detalhamento dos lançamentos oriundos das NFC-e, consultar o arquivo tipo ‘csv’ denominado ‘R005 AudEstqOmissEntradaLjstaNotasSaidaNfce-AG’.”, alegou que o citado arquivo não lhe foi entregue, tanto em relação a 2018 como a 2019, sendo necessário a apresentação do arquivo para que possa conhecer as NFC-e utilizadas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Afirma que os demonstrativos apresentados pelo Fiscal na informação prestada em resposta à diligência da 2ª JJF são os mesmos apresentados inicialmente, todos do tipo PDF e não foram apresentados em formato de planilhas na resposta à diligência.

Repisa que o Fisco continua cerceado em seu direito de ampla defesa e contraditório, sem observar o art. 46 do RPAF/99, portanto, entende que não foi cumprido o disposto no § 3º do art. 8º do mesmo RPAF/99.

Reitera o pedido de nulidade das infrações 01, 02 e 03 em razão do cerceamento ao direito de ampla defesa e contraditório, pois o PAF não contém todos os elementos de provas da acusação.

O autuante prestou nova informação, fls. 199 a 202, onde disse, em relação a dúvida da autuada, motivo da diligência da 2ª JJF, entende ter sido sanada, inclusive pela declaração da autuada confirmando que todos os documentos fiscais eletrônicos ao consumidor foram considerados no levantamento quantitativo de estoque.

Quanto a alegação que não recebeu o arquivo tipo “csv” denominado “R005 - AudEstqOmissEntradaLjstaNotasSaidaNfce-AG”, dos dois exercícios, informa que todos os

demonstrativos relativos às infrações 01, 02 e 03, gravados no CD, foram entregues a autuada, no formato Excel, por se tratar alguns demonstrativos de cálculos de estoque, conforme relação transcrita e todos os demais demonstrativos foram entregues no formato PDF, anexo à intimação para ciência do Auto de Infração, através de seu DT-e.

Repisa que da última diligência, foram entregues a autuada os demonstrativos como comprovação da importação de todas as notas fiscais ao consumidor eletrônica.

Avalia que inexplicavelmente, agora a autuada alegou cerceamento de defesa porque não lhes foram entregues os demonstrativos em papel e também no formato texto ou tabela. Argumenta que em plena era digital a alegação se trata de um verdadeiro absurdo, haja vista que o próprio Poder Judiciário da Bahia, adota unicamente nos processos judiciais o formato digital e o CONSEF, também caminha no mesmo sentido.

Pondera que caso fosse atender a demanda da autuada, a quantidade de páginas copiadas ultrapassaria a casa de um milheiro de peças copiadas. Assim, entende que as alegações da autuada de não receber os demonstrativos nos formatos textos e tabelas são despropositadas, uma vez que todos os demonstrativos dos cálculos foram entregues em planilha Excel e no formato PDF.

Acrescenta que o levantamento de estoque realizado, infrações 01, 02 e 03, teve como base de dados apenas informações produzidas pelo autuado e transmitidas para a SEFAZ através de sua EFD e nos documentos fiscais eletrônicos emitidos e escriturados pelo mesmo.

Chama a atenção o fato de que em nenhum momento de sua defesa e em suas manifestações adentrou no mérito de levantamento de estoque, limitando-se apenas a apresentar questões formais, arguindo apenas a nulidade dos trabalhos.

Entende que a segunda diligência pela 2ª JJF foi atendida, motivo pelo qual solicita o encaminhamento dos autos ao CONSEF.

Às fls. 210-211 consta pedido de diligência deferida na sessão de 01/12/2023 em que o PAF estava pautado para julgamento quando, presentes na assentada, o representante legal do sujeito passivo e a autoridade fiscal autuante concordaram com o pedido para:

1ª Providência: Entregar a autuada, mediante intimação, os arquivos tipo “csv” denominado R005_AutEstqOmissEntradaListaNotSaída_Nfce-AG, para os dois exercícios (2018 e 2019), concedendo o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, se desejar;

2ª Providência: Caso o contribuinte se manifeste nos autos, prestar nova informação, com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da manifestação com fundamentação, conforme § 6º do art. 127 do RPAF/99.

Conforme fls. 217, a diligência foi cumprida na forma deferida. Em 13/05/2024, conforme fl. 218, o sujeito passivo atestou o cumprimento da diligência na forma deferida e não se manifestou. Conforme despacho de fl. 219, o PAF retornou ao CONSEF em 19/06/2024.

Presente na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Ednilton Meireles de oliveira Santos, OAB/BA 26.397, quando solicitado a se manifestar acerca do relatório observou que ao contrário do relatado, manifestou-se acerca da última diligência deferida em 01/12/2023, no que concerne ao recebimento do arquivo “csv”, onde verificou inconsistências no quantitativo de saídas nos exercícios fiscalizados, também apresentando indícios de erros na conversão de unidades de medidas nas entradas, com base na variação de preços unitários máximos e mínimos, conforme planilhas anexadas à manifestação, bem como também observou erros relativos às perdas administrativas consideradas, ainda que o estabelecimento fiscalizado seja comercial atacadista.

Verificado nos autos não constar a manifestação anunciada pelo patrono da empresa autuada, ele informou ter enviado a manifestação à pasta “CONSEF P.PROCESSUAIS” e que protocolou o envio físico via correios em 11/06/2024, o que foi confirmado na busca instantânea.

Assim, providenciando a juntada da manifestação defensiva aos autos, deferiu-se, por unanimidade dos julgadores, retirar o PAF da pauta de julgamento para retorná-lo à Infaz de origem para prestação de Informação Fiscal acerca da manifestação defensiva que se fez aportar aos autos (fls. 230-235).

Por consequência, a autoridade fiscal autuante prestou a Informação Fiscal de fls. 240-246, dizendo:

DA MANIFESTAÇÃO E RESPECTIVA INFORMAÇÃO FISCAL

Fala que em sua manifestação, o Impugnante entende que, quanto às infrações 01, 02 e 03, não cabe aplicar perdas do setor. Para justificar seu entendimento lista algumas mercadorias que, sem aplicação das perdas apresentaram “omissão de saída”, mas no demonstrativo suporte da infração aparecem com “omissão de entrada”.

Diz que o Autuado também lista mercadorias que na ótica dele apresentam variação entre preço unitário mínimo e preço unitário máximo superior a 1,50 nas entradas, “indicando possível erro na quantidade de entrada”, de modo que tais inconsistências impedem conhecer, com segurança, o montante do crédito constituído e, portanto, suscita a nulidade do lançamento.

DA INFORMAÇÃO FISCAL

DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE PERDA

Reproduzindo os §§ 1º, 2º e 3º, do art. 3º da Port. 445/98, diz que embora atuando no atacado o contribuinte autuado também é varejista por venda a consumidor final emitindo NFVC-e, de modo a caber, neste caso, a aplicação do percentual a título de perdas a qualquer título (0,99%), conforme inciso VII, do parágrafo único do art. 3º, da Port. 445/98.

Discorda da alegação defensiva até porque: a) conforme simulação demonstrada com e sem considerar o índice de perda, ainda que o resultado global das infrações 01 a 03, sejam próximos, a aplicação do índice favorece o contribuinte autuado em R\$ 77.229,47; b) a impugnação é genérica neste ponto, pois desprovida de elementos de prova, a exemplo de pertinente levantamento de estoque, de modo a contrastar os dados do levantamento fiscal.

VARIAÇÃO NAS ENTRADAS ENTRE PREÇO UNITÁRIO MÍNIMO E PREÇO UNITÁRIO MÁXIMO SUPERIOR A 1,50, INDICANDO POSSÍVEL ERRO NA QUANTIDADE DE ENTRADA

Informa ter verificado a lista de itens do Impugnante e não identificou a variação para sinalizar erro na quantidade de entrada. Aduz que o levantamento de estoque é iminentemente quantitativo, não sofrendo influência por variação de preços unitários de entrada dos itens selecionados no procedimento fiscal, já que os preços servem apenas para cálculo de preços médios e não para apurar omissões quantitativas.

Diz ser frequente/comum a variação de preço de um mesmo item, especialmente no caso do Autuado que recebe muita mercadoria por transferência do seu estabelecimento matriz, cujo preço é obtido pelo custo, sendo que para as devoluções de vendas computadas no levantamento se considera o preço registrado nas NFs de devolução. Assim, diz, verificar entradas de mercadorias sem atentar para estes detalhes se pode deparar com abruptas variações de preços de mesmos itens. Contudo, reafirma, a hipótese suscitada pelo Impugnante não coaduna com o levantamento quantitativo efetuado, de modo que, concluindo, reitera a procedência da autuação.

Presentes na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo Ednilton..., e a autoridade fiscal autuante.

Prometendo brevidade na sua manifestação oral, o representante legal do sujeito passivo expressou;

Infração 04

Ratificação das razões defensivas

Infrações 01, 02 e 03

Compartilhando parte de planilha suporte do levantamento quantitativo identificado como “LISTA GERAL DE OMISSÕES – EXERCÍCIO 2018”, centra argumento na nulidade do lançamento por ainda constarem inconsistências no levantamento quantitativo, abordando, especificamente, quanto à consideração das perdas do setor nos itens que apresentam omissões de saída.

A sistemática utilizada pela fiscalização transforma itens com “omissão de saídas” em itens com “omissão de entradas”. Como exemplo, utilizou o item de código 64977.0.

Alega não se tratar de eventuais incorreções no levantamento e que isso acarreta a nulidade dos demonstrativos.

Por sua vez, a autoridade fiscal autuante, também prometendo brevidade na sua manifestação, expressou:

Infração 04

Ainda que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, diz não ser este o ponto central da discussão, mas sim o crédito fiscal destacado nos documentos fiscais que, comprovadamente foi aproveitado pela empresa destinatária, ainda que do mesmo grupo empresarial...

Infrações 01, 02 e 03

Diz que a natural perda na atividade comercial do contribuinte tem tratamento especificado na legislação tributária, o qual deve constar registrada na escrituração fiscal. Ocorre que tal tratamento não consta registrado na EFD do contribuinte e em caso de levantamento quantitativo de estoque, a legislação regente do procedimento fiscal (Port. 445/98) determina a aplicação do índice pertinente à atividade empresarial do contribuinte em fiscalização, que devidamente aplicado neste caso ao universo dos itens objeto do levantamento quantitativo, o beneficiou, como oportunamente demonstrou.

Concluindo, após explicar como, de modo, geral executa o procedimento fiscal, oportunidade em que a participação do contribuinte ocorreu com intensidade, ratifica os termos da sua participação escrita no PAF.

Em questão de ordem pedida, o representante legal do sujeito passivo observou não ser contra a aplicação da perda no setor, mas que seu cálculo foi incorreto, tendo em vista a inversão da omissão de saída em omissão de entrada.

Por sua vez, o Autunte e manifesta que o cálculo foi feito de modo correto, pois feito sobre a omissão total sendo possível a inversão alegada para determinados itens na distribuição das omissões, contudo, a aplicação universal do índice no levantamento quantitativo, sempre beneficiará o contribuinte, especialmente quando ele não trata as regulares perdas em conformidade com a específica legislação.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de quatro infrações, sendo três resultantes de levantamento quantitativo de estoques, todas impugnadas.

Do início da ação fiscal o contribuinte foi notificado através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 06/07/2021, lida no dia posterior, fls. 06 a 08.

Às fls. 09 a 12, consta intimação encaminhada também via DT-e dirigida a autuada para correção de inconsistências na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, postada em 14/07/2021, acessada no mesmo dia, em virtude do Auditor Fiscal ter identificado na EFD, fatos que poderiam impactar nos resultados do levantamento quantitativo de estoques, como (*I*) itens de mercadorias que possuem o mesmo código, contudo, possuem descrições diferentes; (o contribuinte não informou o fator de conversão de alguns itens de mercadorias comercializadas; e, (utilização de códigos de itens nas notas fiscais eletrônicas, diferentes daqueles indicados na EFD.

O contribuinte também foi intimado para apresentar cópia do termo de acordo de credenciamento, emitido pela SEFAZ, habilitando-o a usufruir dos benefícios do Decreto nº 7.799/2000, através do DT-e, em 03/09/2021, fls. 13 e 14.

A ciência da lavratura do Auto de Infração se processou por mensagem postada em 24/09/2021, no DT-e, fls. 16 a 18, oportunidade que recebeu demonstrativos analíticos e sintéticos que suportam as infrações.

Quando necessárias para esclarecimentos dos feitos, seja a pedido do sujeito passivo e/ou no interesse do órgão julgador, diligências foram efetuadas em conformidade com o disposto no § 1º, do art. 18, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

Assim, considerando que: **a)** conforme documentos autuados e do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do AI foram entregues ao contribuinte; **b)** na sua lavratura se cumpriu o disposto no art. 142 do CTN, bem como no Regulamento Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF; **c)** as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-110 e mídia CD de fls. 111 e 169), bem como identificado o infrator, no estado em que se encontra, constato não haver vício a macular o PAF em análise, até porque, quando necessárias, diligências foram efetuadas, repito, sanando o PAF nas carências observadas no curso da instrução processual.

De logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante ferramenta de auditoria homologada pela SEFAZ-BA, oportunamente parametrizada pela autoridade fiscal autuante, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre do confronto dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

O Auto de Infração tem suporte probatório nos demonstrativos impressos de fls. 34-95, também contidos em mídia CD (fls. 111 e 169), identificando analiticamente, conforme o caso, as operações objeto da exação (NF-e, Unid, Descrição da mercadoria, Vlr, Quant., Vlr Unit., Vlr Omis., %optrib, vlrRedBC, Aliq, VlrIcms, QtdeEnt, Qtde Entrad, QtdeSaída, EstqInic, EstqFin, DifSPerda, PerdaSetor, SalBxEstq, PerdaAdmit, QuantOmiss, PreçoMed, MVA, FatorConv.

O Impugnante argui: **a)** Infrações 01, 02 e 03: Da análise dos demonstrativos autuados verifica que o Autuante não considerou as saídas realizadas com NFVC-e, razão pela qual alega nulidade por não ser possível apurar o montante do débito constituído; **b)** Infração 04: **b.1)** Não procede porque “as NF-e indicadas foram lançadas no Registro de Saídas de outubro/2018, porém na situação de cancelada”; **b.2)** Falta de incidência do ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Passando a apreciar o caso, observo que os demonstrativos suportes das exações foram elaborados de forma objetiva e didática, contendo todos os elementos, dados e metodologia de cálculo utilizada pelo autuante, de forma a permitir a cognição das infrações dando-lhe as condições necessárias para a elaboração da defesa, contemplando assim, seu pleno direito de defesa e contraditório do sujeito passivo, o que fez em diversas oportunidades, inclusive provocando diligências para consideração de NFC-e e entrega de arquivo “cvs”, ainda que na inicial impugnação nada tenha falado sobre tal arquivo. Atendido no pleito, o Impugnante adicionou: **a)** entender não caber aplicação de perda do setor, no caso; **b)** ter verificado inconsistência no quantitativo de saídas nos exercícios fiscalizados; **c)** “indícios” de erros na conversão de unidades de medidas nas entradas.

Ora, embora exercendo a atividade econômica principal de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, comprova-se nos autos que emitindo NFVC-e o sujeito passivo, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, também pratica operações de venda no comércio varejista e, conforme consta nos seus registros, não é credenciada como beneficiária do Decreto nº 7.799/00. Portanto, ao caso cabe, sim, aplicação do índice de perda como feito pela autoridade fiscal autuante, até porque, como oportunamente se verá, em analogia com a disposição contida no art. 112 do CTN, isso favoreceu ao contribuinte autuado.

A defesa arguiu nulidade do lançamento, por identificar que o autuante não considerou as saídas realizadas através de Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica – NFC-e, fato que classificou como uma incorreção não eventual, que invalidaria todo o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, uma vez que para tal correção, seria necessário realizar novo levantamento, e assim, não seria possível apurar o montante do débito fiscal.

Ainda que inicialmente, em sede de informação fiscal, o autuante afirmou tê-las considerados no procedimento fiscal original, tal fato motivou a realização de diligência, oportunidade que o autuante informou ter considerado as NFVC-e no levantamento quantitativo de estoque, fato reconhecido pelo Impugnante quando da sua manifestação, fls. 191, declarando que: “*O auditor fiscal apresentou manifestação em resposta ao solicitado pela 2ª JF e demonstrou que NFC-e foram consideradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias*”, uma vez constar no demonstrativo “ANEXO I_RELACÃO NF SAÍDAS_2018.PDF.

Na mesma manifestação, a defesa argumentou que no demonstrativo que lhe foi entregue, consta a seguinte observação: “*Para visualizar o detalhamento dos lançamentos oriundos de NFC-e’s consultar o arquivo tipo ‘csv’ denominado ‘R005_AudEstqOmissEntradaListaNotasSaida_Nfce-AG’*”. Contudo, esse arquivo no formato csv, não lhe fora entregue, e que era necessária a apresentação do arquivo tipo csv denominado “R005_AudEstqOmissEntradaListaNotasSaida_Nfce-AG” para conhecer quais notas fiscais de consumidor eletrônica - NFC-e foram utilizadas no levantamento quantitativo efetuado, pois a não entrega do arquivo seguia cerceando seu direito à ampla defesa e contraditório.

O autuante em sua segunda informação, esclareceu que *“todos os demonstrativos relativos às infrações 01, 02 e 03, (...) foram entregues ao autuado, no formato Excel, por tratar-se, alguns demonstrativos de cálculos de estoque...”* e que *“todos os referidos demonstrativos foram entregues ao mesmo no formato ‘PDF’, enviados anexo à intimação para ciência, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico ...”*

Ressaltou ainda que o levantamento de estoque realizado teve como base de dados apenas informações produzidas pelo autuado e transmitidas para a SEFAZ através de sua EFD, e os documentos fiscais eletrônicos emitidos e escriturados pelo mesmo, de seu pleno conhecimento e domínio, por ser ele quem produziu os dados utilizados no levantamento de estoque.

Às fls. 210-211 consta pedido de diligência deferida na sessão de 01/12/2023 em que o PAF estava pautado para julgamento quando, presentes na assentada, o representante legal do sujeito passivo e a autoridade fiscal autuante concordaram com o pedido para:

1ª Providência: Entregar a autuada, mediante intimação, os arquivos tipo “csv” denominado R005_AutEstqOmissEntradaListaNotSaída_Nfce-AG, para os dois exercícios (2018 e 2019), concedendo o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, se desejar;

2ª Providência: Caso o contribuinte se manifeste nos autos, prestar nova informação, com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da manifestação com fundamentação, conforme § 6º do art. 127 do RPAF/99.

Conforme fls. 217-218, diligência foi cumprida na forma deferida e em 13/05/2024 (fl. 218) o sujeito passivo atestou o cumprimento da diligência na forma deferida.

Conforme despacho de fl. 219, o PAF retornou ao CONSEF em 19/06/2024, sem manifestação do sujeito passivo. Ocorre que, como visto no relatório, presente na sessão de julgamento de 16/09/2024, o representante legal do sujeito passivo afirmou ter se manifestado acerca da diligência deferida em 01/12/2023, no que concerne ao recebimento do arquivo “CSV” verificando: **a)** entender não caber aplicação de perda do setor, no caso; **b)** inconsistências no levantamento quantitativo; **c)** “indícios” de erros na conversão de unidades de medidas nas entradas, com base na variação de preços unitários máximos e mínimos.

Verificado nos autos não constar a manifestação anunciada pelo patrono da empresa autuada, ele informou ter enviado a manifestação à pasta “CONSEF P.PROCESSUAIS” e que protocolou o envio físico via correios em 11/06/2024, o que foi confirmado na busca instantânea, fato que implicou na conversão do PAF em diligência à Infaz de origem para prestação da pertinente Informação Fiscal.

Por consequência, a autoridade fiscal autuante prestou a Informação Fiscal de fls. 240-246, oportunidade em que:

- a) Como já acima insinuados, acertadamente discordou do Impugnante quanto à perda do setor considerada no levantamento quantitativo, uma vez que também praticando operações de varejo, a aplicação do índice de perda do setor como previsto na Port. 445/98, conforme demonstrado em pertinente simulação, a desconsideração do índice de perda desfavorece o contribuinte autuado;
- b) Acertadamente observando que o levantamento de estoque é iminentemente quantitativo, e os preços unitários de entrada dos itens selecionados servem apenas para cálculo de preços médios e não para apurar omissões quantitativas, a variação de preços dos itens é natural no curso do exercício financeiro de todo contribuinte, portanto, sem grande repercussão, especialmente no caso de omissão de entrada por transferência, cujo preço unitário é determinado pelo custo da mercadoria no ambiente fornecedor.

Pois bem, apartados os pontos posteriormente adicionados e já apreciados, observa-se que a Impugnação não abordou o mérito das infrações 01, 02 e 03, objetivamente contrastando os dados

do levantamento de estoques por espécie de mercadorias, método regular para auditoria destinada a verificar o regular cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes em um determinado período (no caso, 2018 e 2019), tomando-se como base as informações dos estoques inicial e final, as entradas e saídas de mercadorias.

As conclusões que se chega ao término dessa auditoria, resultam da aplicação de uma simples equação matemática: *Estoque Inicial mais Entradas menos Estoque Final igual as Saídas*, oportunidade em que é verificado se as quantidades de saídas e/ou entradas de determinados itens de mercadorias, selecionados previamente pelo fiscal, conferem com os saldos inventariados, pois, se resultam eventuais diferenças, estas implicam omissões sem correspondente emissão do obrigatório documento fiscal.

As Infrações 01 a 03 dizem respeito à falta de recolhimento do ICMS, por omissão de saídas, identificada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, com base na presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

Ressalto que apesar da acusação fiscal ter sido apurada decorrente de apenas um fato econômico, se identifica no âmbito tributário, três fatos geradores do ICMS que repercutem, por conseguinte, em três exigências tributárias distintas, o ICMS normal, o ICMS-ST que deveria ter sido recolhido pela autuada por solidariedade e o ICMS-ST que deveria ter sido recolhido pela autuada, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio, conforme previsão do art. 6º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

As presunções legais se dividem em absolutas (*jure et de jure*), por não admitir prova em contrário, e as relativas (*juris tantum*), por admitir prova em contrário. A presunção deste caso é relativa, cabendo ao sujeito passivo o ônus de constituir a suficiente prova em contrário, de modo a elidir a presumida omissão da qual é acusado.

O novo Código de Processo Civil, cujas normas se aplicam subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, assim dispõe sobre a incumbência de ônus da prova para as partes do processo:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Da leitura do dispositivo transcrito, resta claro que ao autor da ação compete provar as afirmações que formam o direito expresso na demanda, enquanto ao réu compete provar o elemento impeditivo, extintivo ou modificativo da pretensão do autor. Em tal contexto, o material de valoração da prova deve estar contido nos autos, pois dele o julgador justifica/motiva sua decisão, permitindo aos interessados constatarem certeza na convicção do julgado. Ou seja, se convencerem, indubitavelmente, que a motivação carregada na decisão do caso decorre da análise racional do contraditório instalado nos autos frente à legislação, com base nas provas constituídas pelas partes.

Nesse aspecto, ressalto, mais uma vez, que a autuação teve como base os dados registrados e transmitidos pelo contribuinte através do SPED-Fiscal na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, que se constitui na única forma de escrituração fiscal com valor jurídico, pois composta da totalidade das informações em meio digital, necessárias e suficientes à apuração do imposto referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse da Administrações Tributária.

Também serviram de base para o levantamento, as notas fiscais eletrônicas - NF-e, recebidas e emitidas pelo contribuinte, Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e, documentos armazenados eletronicamente, de existência apenas digital, que registram as operações e prestações.

Por se tratar de registros e documentos emitidos e recebidos pelo contribuinte, é de se ter em conta que, para este caso, as provas capazes de desconstituir a acusação fiscal estão em seu poder. Sem embargo, limitando-se aos argumentos já apreciados e superados (nulidade das infrações por não se ter computado as NFVC-e; indevida aplicação de índice de perda; inconsistências no procedimento fiscal; “índícios” de erros na conversão de unidades de medidas), o contribuinte não se desincumbiu da tarefa de elidir as omissões apuradas no procedimento de auditoria por levantamento quantitativo de estoques (Infrações 01 a 03).

Por outro lado, da análise dos demonstrativos suportes das infrações decorrentes do levantamento quantitativo, constato que a fiscalização observou os requisitos legais e regulamentares, especialmente as orientações contidas na Portaria nº 445/98, inclusive considerando o legal índice de perda para efeito de apuração de omissões constatadas, conforme previsto no art. 3º, § 1º da citada portaria, assim como as demais orientações do art. 3º:

Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar par a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros etc.;

III - nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indique tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, pode-se fazer o agrupamento como sendo um só item.

Ou seja, o autuante foi cuidadoso no trabalho fiscal, de modo a garantir a integridade, lisura e higidez do procedimento fiscal e das consequentes exações.

Neste caso, oportuno registrar que, como exposto no relatório, em face de diligência determinada no curso da instrução processual, o autuante ao revisar os levantamentos admitiu que “*efetivamente houve uma falha técnica quando da importação dos arquivos digitais das notas fiscais de consumidor eletrônicas – NFC-e, recebidos da Gerência de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais – GECIF, para o sistema de Auditoria Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF, quando da realização da auditoria de estoque, somente agora detectado quando da realização da revisão do levantamento quantitativo de estoque para atendimento da diligência supra da 2ª JJF.*”, portanto, refeitos os cálculos, encontrou resultados diferentes daqueles inicialmente lançados, restando os seguintes valores: (I) Infração 01: R\$ 221.484,14; (II) Infração 02: R\$ 999.779,31; e (III) Infração 03: R\$ 875.416,34, que superam os valores inicialmente lançados.

Considerando a Súmula do CONSEF nº 11: “*Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração.*”, não é possível alterar os valores das infrações.

Neste caso, constatando a evidencia de agravamento das infrações, com fundamento no art. 156 do RPAF/99, represento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, com vistas a proceder ao lançamento complementar.

Diante do exposto, tenho por subsistentes as infrações 01, 02 e 03, nos valores inicialmente cobrados.

A infração 04 exige o ICMS decorrente da falta de registro de duas notas fiscais, números 000.484 e 000.626, emitidas em 10 e 17/10/2018, respectivamente, que acobertaram operações tributadas.

Sobre estas notas, a defesa alegou serem notas fiscais eletrônicas lançadas no Registro de Saídas de outubro de 2018, porém, na situação de canceladas, referentes a transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular, operações que não incide o ICMS, cujo entendimento nesse

sentido, já está pacificado pela Súmula CONSEF nº 08, de 2019, além de citar o Parecer DITRI nº 7193/2021.

O autuante, na informação fiscal, esclarece que *“O fato concreto foi o cancelamento indevido de documentos fiscais e emitidos pelo autuado, quando a própria SEFAZ, gestora estadual do sistema de emissão de notas fiscais eletrônicas, validou os documentos. De igual sorte, restou comprovado que o destinatário das mercadorias efetuou o lançamento na sua Escrituração com a utilização do crédito fiscal destacado nos mesmos.”*

O autuante demonstrou através dos registros das entradas das mercadorias do destinatário, que os créditos do ICMS destacado foram apropriados.

Em consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica constatee que as notas fiscais números 000.484 e 626, 000.estão com o *status* de “Autorizada” e contêm o destaque do ICMS devido, calculado com a alíquota interna de 18% e CFOP 5152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

Estando as duas notas não denegadas e nem canceladas, tendo sido lançadas na escrita fiscal da autuada como cancelada, existe aí um registro que não reflete os fatos reais ocorridos o que equivale ao não registro da operação.

Não se nega o entendimento já pacificado, conforme Súmula do CONSEF nº 08: *“Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.”*. Contudo, no presente caso, houve o destaque do imposto como se a operação tributada fosse, além do fato do destinatário ter se apropriado do crédito fiscal do ICMS.

Caso não se exija o ICMS destacado nas duas notas fiscais, estaria a Fiscalização ferindo o princípio da não cumulatividade do ICMS, constitucionalmente previsto.

Dessa forma, tenho como subsistente a infração 04.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207098.0009/21-0**, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS GILMAR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.408.539,11** acrescido das multas de 60% sobre R\$669.794,00 e de 100%, sobre R\$738.745,11, previstas no art. 42, inc. II, “d” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2025.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR