

A.I. N° - 269352.0028/12-0
AUTUADO - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
AUTUANTE - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO e CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 07/02/2013

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0023-03/13

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Tendo sido constatado no mesmo exercício, diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso sobre as saídas omitidas, a qual constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Levantamento quantitativo foi feito em conformidade com a Portaria nº 445/98. Mantido o lançamento. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. **c)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Embora o impugnante tenha anexado planilhas elencando notas fiscais de entradas e de saídas e com dados dos estoques inicial e final, não foi capaz de indicar um único documento que, de forma inequívoca comprovasse algum erro ou inconsistência no levantamento fiscal. Infrações caracterizadas. Negado o pedido de revisão fiscal. Rejeitada a nulidade suscitada na defesa, não apreciada a alegação de inconstitucionalidade da norma estadual, e não apreciada a alegação de multa confiscatória. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/12, acusa o contribuinte de:

1. Falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2011), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, conforme Anexo I. Valor Histórico: R\$438.366,20 - Multa de 100%;
2. 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 valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido

mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2011), sendo lançado imposto no valor de R\$156.984,05, com multa de 60%;

3. falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2011), sendo lançado imposto no valor de R\$517.586,99. Multa de 100%;

O autuado, por advogado devidamente habilitado com procuração às fls. 120 e 121, apresenta peça defensiva, fls. 95 as 119, enunciando as argumentações a seguir sintetizadas.

Inicialmente, suscita preliminar de nulidade pela insuficiência de caracterização das infrações, como também, em relação ao total de operações de compra e venda realizadas, bem como as planilhas analíticas de estoque elaboradas pelos autuantes que, ao compará-las com seus livros de Registro de Entradas, Saídas e de Inventário, observa que há divergência quanto às quantidades apresentadas pela fiscalização. Fato que levou a elaboração de um levantamento temerário, ilíquido e incerto, pois não condiz com a realidade.

Afirma que o Auto de Infração deve ser lavrado com clareza, sem entrelinhas, emendas ou rasuras, exceto as ressalvadas, e conterà os dados indispensáveis e suficientes à constituição do crédito tributário ou à caracterização da infração.

Explica que a fiscalização apresentou apenas planilha resumo com o valor total das “omissões de saída” no período autuado, sem, no entanto, ter apresentado dados analíticos que abrangessem a totalidade das operações realizadas durante o exercício de 2011, quantificando e caracterizando, assim, as omissões de saídas das mercadorias, com base em presunções e não em dados reais que pudessem exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado. Assevera que estes dados constam dos arquivos da Fazenda, porque a saída e a entrada, bem como os estoques inventariados, são registrados no mesmo Sistema Público de Escrituração Fiscal – SPED, não tendo os fiscais analisado cada operação realizada com todos os produtos fiscalizados, que optou por simplesmente apresentar números consolidados sem, contudo, considerar a totalidade das operações realizadas.

Sustenta que a fiscalização se baseia em presunção promovendo uma verdadeira revolução contábil, partindo da suposição de que houve entradas e saídas de mercadorias sem os documentos fiscais correspondentes e, mesmo sem considerar a totalidade das operações realizadas com cada produto, sobre tal situação pretende o pagamento do imposto. Diz que o trabalho fiscal se limitou a apresentar dados resumos que não correspondem com a realidade das operações por ela realizadas, estando visível que os valores apresentados são ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a nulidade da ação fiscal.

Exemplifica, por amostragem, uma relação de produtos, que deixam clara a insubsistência das informações contidas nas planilhas da Autoridade Fiscal relativamente às entradas e saídas das mercadorias, fls. 100. E afirma que há incompatibilidades entre as informações em toda a planilha apresentada pelo Fiscal. Assina que o levantamento fiscal está crivado de erros de avaliação e concepção, e por isso mesmo, sob os critérios contábeis e jurídicos, é totalmente distorcido da realidade dos fatos, não podendo assim, ser tido como documento basilar para a denúncia.

Indica, em relação aos produtos mencionados, as notas fiscais de entradas e saídas, por número, série, data e quantidade, bem como os nomes e CNPJ dos estabelecimentos de origem e de destino das mercadorias, conforme planilhas juntadas em mídia magnética (doc. 02).

Afirma que nos seus livros registros, contam ter realizado um número maior de compras e vendas de mercadorias, bem como comprova a sua regularidade, no qual no decorrer do trabalho fiscal não houve a correta verificação de todas as operações feitas no exercício de 2011, ora autuado. Cita entendimento do Prof. Vittorio Cassone (*in* Suplemento LTR 24/85), para observar que o processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos e que isto não é faculdade do fiscal, mas sim uma imposição legal. Diz ser nula a denúncia fiscal, posto que em nenhum momento essa verdade foi verificada, atentando contra o princípio da legalidade, ao lançar valores que fogem à realidade dos fatos.

Menciona que ao deixar de demonstrar com clareza a infração, eis que não foi considerado a totalidade das operações de entrada e saída dos produtos para caracterizar a suposta “omissão”, torna o crédito ilíquido e incerto, o que impõe desde já a declaração de nulidade do presente Auto de Infração. Acrescenta que a ausência dos dados que permitiram concluir pela omissão de saídas acusada, afasta a validade de todo procedimento fiscal, conforme dispõe o teor do art. 142 do CTN, que reproduz.

Sustenta que a fiscalização não realizou corretamente a análise da totalidade das operações realizadas no período fiscalizado, chegando a conclusões imprecisas e que não correspondem com a realidade dos fatos. Afirma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo a provar e tipificar corretamente o fato gerador. Acrescenta que consoante o art. 114 do CTN a existência de qualquer ambigüidade o torna inválido.

Colaciona ementas de julgados do Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE de Pernambuco com decisões pela nulidade do auto em situações como a do presente caso concreto (AI SF 005.00439/95-8 TATE 11.150/95-5. BAGULHO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. CACEPE: 18.1.001.0136799-0. ACÓRDÃO 2ª TJ n.º 0113/99(07); AI SF 090.09579/97-8 TATE 15.944/98-0. CARUARU COLOR LTDA – ME CACEPE: 18.6.090.0169811-9. ACÓRDÃO 1ª TJ n.º 0149/2000(01); AI SF 005.01352/05-8 TATE 00.387/06-1. AUTUADO: COMERCIAL BRITO LTDA. CACEPE: 18.1.950.0061841-4. ADV: LUIS LUSTOSA RORIZ CARIBÉ OAB/PE 23.417 e OUTROS.RELATORA JULGADORA MARIA HELENA BARRETO CAMPELLO. ACÓRDÃO 1ª TJ N.º 0029/2008(01); AI SF 040.01691/00-0 TATE 00.486/01-9. ATACADÃO ESTIVAS ARARIPE LTDA. CACEPE 18.1.150.0216817-8. ACÓRDÃO 3ª TJ N.º 0240/2002(05)).

Apresenta planilhas apontando divergência quanto às quantidades e o devido Registro de Inventário do autuado em relação aos estoques iniciais e finais existentes, sendo que os quantitativos considerados não correspondem com aqueles informados no livro Registro de Inventário. Destaca que, além dos quantitativos apurados pela fiscalização correspondentes as entradas e saídas não condizerem com os descritos nos livros fiscais e contábeis da Empresa, sobretudo com o arquivo digital relativo SPED, enviado pelo autuado para a Secretaria da Fazenda, os estoques iniciais e finais considerados não representam aqueles existentes e declarados no livro Registro de Inventário.

No mérito, pede improcedência das infrações 01, 02 e 03.

Na infração 01, primeiro, alega que foi desconsiderado no levantamento fiscal as perdas normais e quebras de estoque. Segundo, a exigência de ICMS sobre o valor de saídas e não estorno do crédito fiscal, terceiro, por desrespeitar a Portaria n.º 445/98 e, por último alega, novamente, que ocorreria presunção em relação às infrações 1, 2 e 3.

Destaca que a fiscalização desconsiderou as perdas normais e as quebras de estoque na armazenagem, expedição e distribuição do autuado, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração etc.

Explica que a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da produção e comercialização normal. Diz ser notório que qualquer estabelecimento no exercício de sua atividade apresentam perdas, muitas delas inerentes a própria atividade e outras tantas excepcionais, no entanto, foi exigido a cobrança do imposto sob alegação de omissão de saída,

quando nessas perdas não ocorre o fato gerador do ICMS e seus valores são regulamente adicionados aos das demais operações.

Assinala também que a existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização e, conforme preceitua o art. 334, I, do CPC, “*não dependem de prova os fatos notórios*”, pois não carece de prova a existência de perdas. Sustenta que caberia ao autuante provar que as perdas registradas pela empresa autuada são anormais ou mesmo que não são perdas e, jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas, ocorreram saídas sem a emissão de Notas Fiscais.

Reproduz decisões do CONSEF (AI 02766841/96. CÂMARA SUPERIOR. RESOLUÇÃO N. 1961/98; AI 147162.0035/01-3. 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO JJF N. 2112-02/01; ACÓRDÃO JJF N.º 2112-02/01), do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Ceará (2ª Câmara, Resolução nº 507/99, Processo nº 1/2297/96, Auto de Infração nº 1/393.166/96, Sessão de 08/10/99, Conselheira Relatora Dulcimeire Pereira Gomes) e do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco – TATE (AI SF 005.01154/07-8 TATE 00.271/07-1. AUTUADO: REFRESCOS GUARARAPES LTDA. CACEPE: 18.1001.0216950-4. ADVOGADO: GLAUCIO MANOEL DE LIMA BARBOS, OAB/PE 99.934, E OUTROS. RELATOR: JULGADOR LUIZ FERNANDO CORREIA DE ARAÚJO. ACÓRDÃO 5ª TJ Nº 0056/2009(15)) ao julgar autuação semelhante procedida contra outro engarrafador “Coca-Cola” concluiu que, equivocadamente, o Autuante presume como venda sem nota fiscal (omissão de saída) o montante correspondente a perdas, e julga improcedente a autuação na parcela correspondente as perdas, estas decisões, respectivamente, explicam este entendimento.

Ao defender a improcedência da infração 01 por exigir ICMS sobre o valor das saídas e não o estorno do crédito fiscal, cita o art. 100, inciso V, do RICMS/BA, que determina o estorno do crédito nos casos de quebra anormal e o entendimento do CONSEF (AI Nº - 281076.0002/98-2 - 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO JJF Nº 1180/99).

Registra que nunca comercializou mercadorias sem a emissão de Notas Fiscais e se eventuais diferenças de estoques existem, são decorrentes das quebras inerentes ao processo industrial e comercial. Pede realização de novo o lançamento fiscal considerando o estorno do crédito fiscal.

Quanto ao desrespeito da Portaria nº 445/98 (Infrações 1, 2 e 3), alega que o trabalho realizado despreza as determinações fixadas na Portaria citada que determina que nos levantamentos de estoques, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas, o Auditor deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins (art. 3º, incisos I, II e III).

Reafirma que esta portaria determina “*quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins*”, tendo, assim, erro no levantamento fiscal, devendo ser afastada em desobediência às normas fixas. Diz que se a fiscalização tivesse procedido conforme a portaria citada, não teria concluído pela existência de omissões ou no mínimo valores muito diferentes dos apontados.

Protesta quanto à realização de perícia para confirmar as verdades aqui reveladas. Expondo-se, assim, a fragilidade da autuação, por conseguinte sua Improcedência.

Em relação à alegação de presunção (Infrações 1, 2 e 3), mesmo já explicado nas questões de preliminar de nulidade, volta a dizer que os valores apresentados são ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a improcedência da ação fiscal. Cita dizeres do Prof. Souto Borges (*In Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 32, p. 46).

Afirma que o princípio da estrita legalidade não permite qualquer tipo de presunção, ao proteger o contribuinte contra exigências que não estejam prescritas em lei. Assinala que a atuação está transgredindo princípios constitucionais ao distinguir o que a norma não distinguiu, gerando uma incerteza jurídica incompatível com o Estado de Direito e a segurança jurídica,

consequentemente, fora esquecido pelo Fisco que o Sistema Tributário repele a figura das presunções, dos indícios e das ficções, posto que podem levar a inverdades, não correspondendo à realidade fática. Ao repelir tais iniciativas, faz isso com toda razão, eis que podem levar as conclusões errôneas, fantasiosas, inverídicas, como é o caso em questão.

Reitera que se trata, portanto, de presunção – sem base legal – a lavratura de ação fiscal que na hipótese partiu da suposição de saídas e entradas de mercadorias sem a emissão dos documentos fiscais correspondentes e sobre tal situação pretende que haja a incidência do ICMS. Cita ensinamento do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho e de Ives Gandra.

Acrescenta, ainda, que se houvesse permissão legal e, para tanto, viesse a prosperar os efeitos da referida lei, para a cobrança do imposto por presunção, essa exigência estaria estagnada ante os preceitos contidos na lei geral (CTN), conforme disciplinam, entre outros, os artigos 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 114, 144, 146, que expressam as limitações constitucionais do poder de tributar.

Alega, também, a desproporcionalidade da multa aplicada, ressaltando que o Estado não sobrevive de multas e sim de impostos e que em razão disso, a multa não tem caráter remuneratório, mas punitivo, e deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator.

Afirma que a multa aplicada é desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório e que é afastado o caráter punitivo da multa, transformando-a em arrecadatória.

Explica que agrava ainda mais a situação da empresa autuada o estabelecimento de multas de 100% (Infração 1 e 3) e de 60% (Infrações 2) sobre o valor do imposto. Observa que o fisco ignora que a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, e muito menos ser utilizada para provocar dano irreparável, eis que o pagamento da multa é classificado como receita derivada, como os tributos, gerando, também, a total improcedência das penalidades aplicadas, além da exigência fiscal.

Destaca que a penalidade em vez de corrigir, só a causa de danos ao contribuinte, posto que termina transferindo ilegalmente parte substancial do patrimônio do autuado para o Estado, no que afronta o princípio constitucional que veda o confisco (art. 150, IV, da CF/88). Citou entendimento consolidado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (ADI 551/RJ, Tribunal Pleno, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 14/02/2003, p. 58), para afirmar que nesses termos, as multas 100% e 60% aplicadas são confiscatória e se prevalecerem a pretensão arrecadatória do fisco, contrariando a jurisprudência e afrontando o ordenamento jurídico constitucional estaria sendo penalizada com um débito ilegal. Prossegue asseverando que a penalidade é vedada através do art. 150, IV da Carta Magna, diz respeito à obrigação tributária como um todo (tributos e multas pecuniárias como definido no art. 113 do CTN) porque do contrário seria dar um cheque em branco ao legislador tributário para fixar, ao seu talante, tributo (com o nome de penalidade) sem atenção à capacidade contributiva, fora dos limites da razoabilidade, agredindo a lógica, o bom senso e a segurança jurídica do cidadão contribuinte. Arremata asseverando que a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma sub-reptícia de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência. Cita lição do Prof. José Carlos Graça Wagner, aponta a jurisprudência (TRF da 1ª Região, REO nº. 01.16560-5/MG, Rel. Juiz Vicente Leal, DJ de 25.02.91, p. 2.856; TRF da 5ª Região, AMS79825/PE, Rel. Desembargador Ridalvo Costa, DJ de 21.09.05, p. 903/7). Requer a anulação da penalidade.

Sustenta também que o benefício da dúvida, expresso no art. 112, do CTN, é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Reproduz entendimentos de tribunais superiores (STF, RE nº. 90.143, Rel. Min. Soares Munoz, DJ de 16/03/79, p. 1825; STJ, RESP nº. 38.997-SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 17/04/1995, p. 9.561). Afirmo que essas decisões superiores evidenciam a certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em

função da ilegalidade da autuação, diante da insubsistência da cobrança, situação que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal.

Protesta e requer por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil, assim como vistoria, inspeção.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal, fls. 220 as 232, inicialmente, quanto à alegação de preliminar de nulidade, os autuante afirmam que não procede a pretensão, tendo em vista que dentro do PAF estão contidos todos os demonstrativos necessários, tanto impressos como em meio magnético, da fl. 06 a 93.

Quanto ao agrupamento dos códigos, em relação às mercadorias que possam ser identificadas por mais de uma denominação, dizem que foi sim efetuado o agrupamento de mercadorias que possuem códigos diferentes, mas que possuem a mesma denominação, conforme pode se verificar das fls. 43 e 44 e do DVD anexado à fl. 90, através dos arquivos denominados “Anexo 1_IE 40721448_Relação de Produtos Atualizados_2011” e “Anexo 1_IE 40721448_Produtos do Inventário_Agrupados_2011”.

Quanto à alegação, fl. 99, de não apresentação dos dados analíticos de entrada e saída, que comprovassem a movimentação durante o exercício, supondo que o presente PAF não foi baseado em dados, explicam que o defendente se equivocou, pois se pode observar que das fls. 7 a 58 do presente PAF foram anexadas amostras de todos os relatórios, analíticos e sintéticos, que comprovam toda a movimentação da empresa (NF entrada, NF Saída, Inventário Inicial, Inventário Final, Preços Médios), e em DVD anexado à fl. 90 a integralidade de cada um deles está disponível em meio magnético, com toda a movimentação, através de notas fiscais de entrada e saída, produto a produto. Arrematam asseverando neste mesmo DVD foram anexados ainda os arquivos referentes à ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL do período, além dos arquivos magnéticos do SINTEGRA.

No tocante aos erros quantitativos de entradas e saídas totalizados por produto no PAF, fl. 100, observam que o autuado se equivoca, pois não procurou revisar e conferir os valores apresentados nas planilhas por ela inseridas no CD anexado à defesa (vide fl. 158), já que os números trazidos não condizem com a realidade, como será mostrado a seguir: o quantitativo por ela trazido do produto AGUA MINERAL INDAIA 10lt, Cód. 226211, como “Compras Reais” apresenta à fl. 100 uma suposta diferença de 12000 unidades, em relação ao quantitativo lançado no auto. Assinalam que a diferença é por um erro na confecção da planilha da defendente, pois para este produto aparece uma duplicação na NF 881711, com quantitativo de 1200 e mais um outro de 12000, que é a diferença mostrada. Isto pode ser visto das linhas extraídas da planilha apresentada pela empresa.

Afirma, em relação ao produto OVO AO LEITE DOURADI 45G, cód. 1271377, que há um erro extraordinário nas quantidades apresentadas pela empresa, conforme tabela apresentada, fls. 223, com amostragem de notas fiscais, o que a fez chegar indevidamente a um total da “Compras Reais” de 1.785.264.

Dizem que em relação aos demais itens referentes nas Operações de Entrada, da mesma fl. 100, acontece o mesmo erro, onde os quantitativos apresentados estão extremamente errados, conforme cópias de DANFE’s anexados às fls. 176 a 190.

Sustentam ficar claro que a empresa autuada cometeu equívoco na confecção de suas planilhas da fl. 158, conseqüentemente, de suas tabelas, fl. 100, sendo percebido que o quantitativo apresentado em sua planilha, referente à NF de entrada de nº 108218, por exemplo, onde nela percebe-se, fl. 18, que para uma quantidade REAL de 727 caixas de OVO AO LEITE GARFIEL 100G possui um peso líquido de 10.468,80 kg, e na planilha elaborada pela empresa consta que a NF

108218 teria um quantitativo de 8.724 caixas, o que numa rápida elaboração de uma regra de três simples chegaríamos a um peso líquido de 125.625,60 kg, e que não existe caminhão com capacidade de carga compatível a este peso.

Ressaltam que para as totalizações por itens, referente às movimentações de saídas, elencadas também à fl. 100, na segunda tabela, o erro persiste para todas as notas fiscais e para todos os produtos. Por amostragem, diz anexarem às fls. 191 a 219 cópias de DANFES de saída, emitidos pela própria autuada, onde numa simples comparação do quantitativo constante dos documentos com os estabelecidos na planilha anexada pela empresa, fl. 158, verifica-se que os dados apresentados estão completamente errados.

Informam ainda que o arquivo Excel inserido em CD pela empresa, à fl. 158, contém duas planilhas internas, uma correspondente às notas fiscais de entrada e outra referente às saídas, conforme demonstra nas fls. 224.

Em relação aos erros quantitativos de Estoque Inicial e Estoque Final do exercício de 2011, voltam a dizer que o autuado se equivocou, pois os quantitativos de Estoque Inicial e Final por ela apresentados simplesmente não existem no Livro Registro de Inventário, proveniente da ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL, que faz parte do SPED, que está contido em CD anexado no envelope, fl. 90, e que não estão contidos no Livro de Inventário de 31/12/2010 e 31/12/2011 os quantitativos mencionados pela defendente. Sustentam que não estando listados no referido Livro, são considerados com total 0 (ZERO) nos demonstrativos de apuração do Levantamento Quantitativo de Estoques, como assim foi feito.

Em relação à infração 01, reportam que a empresa ainda aduz não ter sido levado em consideração as possíveis perdas, verificou que os fatores citados como quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial. Dizem, que por se revestirem, de evidente notoriedade que esses mesmos fatos relevantes devem estar efetivamente registrados na escrita oficial do contribuinte, bem como, estar amparados pela emissão de documentos fiscais ou outros laudos técnicos emitidos por entidades com poderes específicos para tais atos, que pudessem se consubstanciar em força probatória dos citados fatos. Que quebras são essas? Qual o seu montante? Não há nenhum registro na escrita do contribuinte.

Afirmam que a legislação do ICMS/BA, ao tratar especificamente do assunto, regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem. Observa que o artigo 100, inciso V, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, disciplina esta questão. Acrescentam que o artigo 102 determina a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas no inciso V, artigo 100.

Registram que ao analisar estes dispositivos, verifica-se que, no caso dos eventos ali mencionados, deve a empresa autuada emitir documento fiscal com o fito de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente. Diz ser compulsório, portanto, a emissão de documento fiscal e que para este fim, existe um CFOP que é o de número 5927 - *“Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”*, e que simplesmente a empresa não faz uso. Esta é a regra geral. Evidentemente existem outros eventos semelhantes que podem acontecer nas empresas que também caracterizam a perda da mercadoria, que é o caso das “quebras”.

Salientam que o segmento do autuado é a de comércio, e que na elaboração do levantamento quantitativo do estoque de mercadorias, objeto desta infração, foram retirados desse levantamento todos os produtos transformados (fabricados) internamente pelo estabelecimento, bem como, os seus insumos. Ressaltam que todas as mercadorias como frios, carnes, e os diversos produtos que foram adquiridos pela autuada para se transformarem em outros produtos

não entraram nos trabalhos desenvolvidos pela fiscalização, ou seja, somente fazem parte desse levantamento mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização.

Ressaltam que no caso da perda dessas mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização, a legislação do ICMS do Estado da Bahia não prevê e, portanto, não permite a manutenção do crédito lançado nas suas respectivas entradas. Portanto, deveria a Autuada, no caso da existência de perdas, ter procedido à baixa do estoque através do CFOP 5927, conforme já explicitado. Afirmam que o contribuinte não cumpriu a legislação neste específico caso e que inexistem lançamentos com o CFOP 5927, evidenciando que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos, em casos de supostas perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração.

Acrescentam que, caso fosse esse tipo de procedimento permitido, qual seja, o de simplesmente dizer que qualquer omissão de saídas em levantamento quantitativo de estoques é fruto de perdas ou quebras, sem comprová-las, possibilitaria a qualquer contribuinte descaracterizar por completo o roteiro de auditoria - levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado. Como visto este procedimento não pode prosperar.

Dizem que em relação ao julgamento deste PAF, as seguintes situações têm que ser analisadas: “1 - Não se está aqui defendendo a não observância das perdas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque. O que se pugna neste momento é que para essas perdas serem levadas em consideração elas devem estar efetivamente comprovadas em livros e documentos oficiais da empresa ou em outros documentos emitidos por órgãos com competência legal para conferirem autenticidade ao que se está afirmando, o que não ocorre no presente caso; 2 - As decisões tratam de produtos específicos de determinadas atividades que não se coadunam com a atividade da atuada e são mais afetas às atividades industriais, que possuem normalmente, através de Laudo Técnico, percentuais de perdas no processo produtivo”.

Quanto ao tópico de exigência do ICMS sobre o valor das saídas e não o estorno do crédito fiscal, transcrevem o artigo 100, inciso V, do RICMS/BA e ao interpretar o citado dispositivo, disse asseveram que já se exauriu a discussão no item anterior, uma vez que não existe na escrita fiscal da empresa ou em qualquer outro documento oficial nenhuma comprovação de quebras, sejam elas normais ou anormais, para que pudessem ser cotejadas pela fiscalização. Portanto, no roteiro de auditoria - levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado - não há que se falar em perdas que pudessem interferir no resultado obtido, como também em estorno de crédito já que em nenhum momento, no período fiscalizado, houve lançamentos ou emissão de documentos fiscais que pudessem ensejar este tipo de perdas ou estorno. Afirmam que a Fiscalização não tem o condão de ‘achar’ que eventuais diferenças levantadas na Auditoria de Estoques são fruto de perdas, quebras ou roubos. Isto tem que ser oficializado na escrita da empresa. Explicam que o autuado não trouxe elementos comprobatórios que solidifiquem seus meros argumentos, devendo a infração ser mantida integralmente.

Em seguimento - infrações 1, 2 e 3 - alegação de desrespeito à Portaria nº 445/98, em especial seu inciso III, do art. 3º, faz observações que a peça defensiva traz o dispositivo legal, mas não menciona um exemplo sequer que sirva de base para provar que algum item não foi devidamente agrupado, como estabelece o mandamento legal. Ou seja, não traz ao processo um único exemplo de produto que deveria ter sido agrupado, e que não foi, mostrando apenas o caráter protelatório da defesa, pois nenhuma prova foi trazida em relação a esta alegação.

Salientam que a falta de evidência da defesa e a utilização da codificação e descrição específicas para a maioria de seus produtos, estão fora da previsão do dispositivo acima, pois o mesmo apenas deve ser utilizado quando não se especifica com exatidão suas mercadorias comercializadas.

Em relação a alguns itens a empresa utilizou códigos diferentes para produtos com a mesma descrição, no que foram realizados os agrupamentos constantes das páginas 43 e 44 (relatório completo no DVD-R anexo à pág. 90) por se tratarem do mesmo produto. Percebe-se então que não observou a defendente que os agrupamentos devidos foram efetivamente realizados. Destacam que em relação aos demais itens não se aplica o agrupamento por não serem afins, estando corretamente discriminados e codificados, não tendo relação com a observação do inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98.

Ressaltam que este agrupamento colaborou em reduzir as omissões, tanto de entradas como de saídas, pois as omissões positivas e negativas, no momento do agrupamento, se anulam ou são reduzidas.

Destacam ainda que o autuado é uma empresa de grande porte do Segmento Supermercados, no que é de conhecimento geral sua informatização em termos de codificação de produtos, não havendo assim solidez nesta alegação.

Em contrapartida, os autuantes afirmam que são totalmente descabidas as afirmações da Defendente. Em nenhuma etapa o trabalho da fiscalização foi pautado pela presunção. As infrações utilizadas, que podem ser vistas no corpo do auto de infração não são baseadas em presunção, pois o resultado do levantamento, foi exclusivamente, elaborado com base nas notas fiscais de entradas e saídas, nos lançamentos efetuados nos livros de Registro de Entradas e Saídas e nos livros de Registro de Inventário referentes aos dois exercícios fiscalizados, no qual fundamentam as infrações em comento, pode ser claramente comprovado através da simples análise dos documentos oficiais da Autuada, bem como, dos diversos demonstrativos elaborados, todos acostados ao processo nos Anexos 1, 2 e 3, fls. 7 a 90. Estes anexos explicitam com clareza e exatidão todo o produto objeto da exigência fiscal, que foi constituída com estrita observância aos preceitos da Portaria nº 445/98.

Observa ainda que o Sujeito Passivo não apontou, em sua peça defensiva, uma única inconsistência nos relatórios apresentados, apenas traz aos autos ponderações sem qualquer comprovação material válida, não podendo, desta forma, elidir as infrações lavradas. É ponto pacífico, tanto para os Órgãos Julgadores Administrativos quanto para os Judiciais, que *“a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, baseado nos documentos e livros oficiais do sujeito passivo, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível”*.

Esclarece que o referido levantamento de uma equação matemática, onde se leva em consideração o inventário inicial, as entradas e saídas de mercadorias em exercício fechado e o inventário final, apontando ao término as divergências existentes entre o que foi escriturado pelo contribuinte e o apurado pela fiscalização. Portanto, não há que se falar em presunção. São fatos devidamente comprovados e extensamente demonstrados.

Registra que o Sujeito Passivo em sua defesa como um todo tenta anular provas materiais irrefutáveis sem ao menos contradizê-las, sem apontar um único erro, sem trazer ao processo novos elementos materiais válidos, ou seja, tenta fazê-lo apenas com construções jurídicas, contudo sem comprovar efetivamente o que afirma.

Quanto à alegação da redução das multas aplicada, em virtude de achá-las abusivas, com nítido caráter confiscatório, salienta que as referidas multas estão amparadas pelo artigo 42, inciso III, e pelo inciso II, alínea “d”, do mesmo artigo, da Lei nº 7.014/96, respectivamente. Diz que não há previsão legal que autorize a redução ou afastamento pleiteado e falece competência aos autuantes para se pronunciarem a respeito da ilegalidade ou inconstitucionalidade da mencionada lei. Assim, por haver norma legal em vigor e com eficácia plena, não se pode atender a solicitação do autuado.

Por fim, pede que seja julgado procedente o Auto de Infração.

VOTO

Os três lançamentos em discussão dizem respeito a ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoque num estabelecimento do ramo de supermercado.

O presente Auto de Infração trata de três infrações, consoante teor enunciado no relatório, que exigem ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado em estabelecimento autuado do ramo de supermercado.

O impugnante, em sede de defesa suscitou a nulidade do lançamento alegando que as planilhas que fundamentam as infrações são insuficientes para caracterizar a infração. Destacou que comparou as informações contidas no levantamento fiscal com seus livros Registro de Entradas, Saídas e de Inventário e observou divergências quanto às quantidades apresentadas pela fiscalização.

Refuto inteiramente a pretensão do impugnante, tendo em vista que o levantamento quantitativo de estoques que alicerça e materializa a exigência fiscal, apurada em cada uma das infrações objeto do presente Auto de Infração, afigura-se explicitado em planilhas analíticas discriminando individualizadamente cada uma das operações de entradas e de saídas considerando os estoques iniciais e finais todos dentro do exercício fiscalizado. Informações essas obtidas através dos registros das operações realizadas nos livros fiscais do autuado e enviados em arquivos magnéticos à SEFAZ na forma da legislação vigente, sobre as quais não consta dos autos qualquer questionamento ou inconsistência, os quais, em mídia eletrônica do tipo DVD-R devidamente autenticados, foram integralmente entregues ao autuado, consoante recibos de entrega, fls. 91 a 93. Entendo que, somente uma comprovada e inequívoca discrepância entre uma específica quantidade de qualquer item arrolado no levantamento e a correspondente nota fiscal ou o seu registro na escrita fiscal poderia macular o levantamento. Isto significa dizer que, como o levantamento é elaborado “nota por nota”, ou seja, com a identificação de cada operação, só pode ser destituído de sua fidedignidade mediante a indicação unívoca da inconsistência. Assim, meras diferenças apontadas sem a identificação efetiva do equívoco não tem o condão de desqualificar o levantamento quantitativo de estoques. Ademais, ao compulsar os autos, constato que assiste razão ao autuante apontar, na informação fiscal, inúmeras inconsistências nas planilhas com indicações aleatórias colacionada pelo impugnante, fl. 100, uma vez que as quantidades supostamente divergentes apuradas pelo impugnante forma obtidas pelo fato de não ter sido atentado a unidade adotada no levantamento fiscal. As supostas diferenças decorreram da adoção, pelo impugnante na apuração das quantidades dos itens elencados, de unidades diferentes das adotadas no levantamento fiscal, a exemplo do produto OVO AO LEITE DOURADI 45G, cod. 1271377, cujas quantidades no levantamento fiscal foram apuradas utilizando como unidade “caixas” como se verifica no Danfe nº 2014, fl. 175, e no arquivo pag. 369 de 1432, fl. 90, que contém a quantidade de 1920 caixas do produto. Ao passo que, no arquivo apresentado pelo impugnante, fl. 158, na linha 109 da planilha “Entradas” do Excel o mesmo Danfe foi considerado a unidade do produto, como cada caixa possui 24 unidades foram computadas para esse Danfe 46080 unidades (24 x 1920). Assim, resta evidenciada a origem das supostas discrepâncias nas quantidades apontadas pela defesa. Esta é uma prova cabal de que, sem a identificação unívoca de cada erro efetivo, não se pode inquirir a fidedignidade do levantamento quantitativo. Nesta linha de raciocínio, não há como prevalecer as supostas diferenças apontadas pela defesa de totalização parcial de alguns itens do levantamento, sem apontar a raiz da origem da inconsistência, ou seja, qual a nota fiscal cuja quantidade fora considerada no levantamento de forma diversa da constante no documento fiscal.

Do mesmo modo, no que diz respeito à alegação de que os estoques iniciais e finais apurados pela fiscalização não correspondem aos existentes e declarados no livro Registro de Inventários, também não deve prosperar, haja vista que o impugnante não carrega aos autos comprovação alguma para desclassificar as quantidades por ela mesma informadas no arquivo digital SPED e

utilizadas no levantamento fiscal. A indicação de eventuais divergências nas quantidades inventariadas deve ser acompanhada da comprovação da origem das inconsistências, já que o levantamento fiscal considera as quantidades informadas nos arquivos enviados pela impugnante que devem espelhar as efetivas operações escrituradas. No presente caso, não foram comprovadas, e nem sequer questionadas qualquer divergência entre a escrituração do livro Registro de Inventários e a respectiva informação contida nos arquivos produzidos pelo impugnante e enviados à SEFAZ. Logo, a simples indicação de divergência nas quantidades inventariadas não ultrapassa o nível de mera alegação, desprovida que se afigura de teor fático probante.

É verdade que o levantamento quantitativo de estoques apresenta números consolidados, como assinalou o impugnante, entretanto a consolidação advém do somatório de cada operação com origem devidamente identificada na planilha.

Não procede também a alegação da defesa de que a fiscalização utilizou-se de presunção para caracterizar a infração, uma vez que os resultados obtidos no procedimento de auditoria adotado advém de apuração, estritamente aritmética envolvendo o Estoque Inicial, as Entradas, as Saídas e o Estoque Final, da movimentação física das mercadorias, devidamente escriturada no período fiscalizado, inexistindo espaço para dedução de qualquer natureza. Ademais as omissões apuradas originaram-se de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias em exercício fechado, manejado em obediência à legislação que rege a espécie, inclusive a Portaria 445/98.

Assim, considero ultrapassadas as questões preliminares suscitadas.

Quanto ao pedido de diligência e de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, incisos I, “a” e II, “a” e “b”, do RPAF/99.

Em relação à arguição de inconstitucionalidade das multas aplicadas, por apresentarem caráter confiscatório ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

No que diz respeito ao mérito o autuado requereu a improcedência da infração 01 por não terem sido consideradas no levantamento de estoques as perdas normais e “quebra” de estoque, e pela exigência de ICMS sobre o valor das saídas em vez do estorno de crédito.

Inicialmente convém esclarecer que o roteiro de auditoria de estoques aplicado, “Levantamento Quantitativo de Estoques”, apura no período fiscalizado a movimentação quantitativa de todas as mercadorias arroladas no levantamento com base na correspondente documentação fiscal de cada operação realizada pelo estabelecimento e dos estoques iniciais e finais inventariados e devidamente registrados na escrita fiscal.

No que concerne às perdas normais e “quebra” questionadas pelo impugnante sob a alegação de que não foram consideradas no levantamento fiscal esclareço que nesses casos deve o contribuinte emitir documento fiscal com o objetivo de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente, conforme prevê art. 102 do RICMS/97, abaixo reproduzido.

Art. 102. A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de crédito", explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos".

Logo, a emissão de documento fiscal é indispensável para legalmente se consubstanciar a redução do estoque por motivo de perdas ou deterioração. Para este fim, existe um CFOP que é o

de número 5927 – “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”, e que no presente caso o autuado assim não procedera.

Como visto, essas ocorrências não foram alcançadas pelo levantamento fiscal pelo simples fato de não constar nas operações registradas pelo autuado em sua escrituração. Aliás, como expressamente exige o art. 100, inciso V, do RICMS/97, a seguir transcrito, o contribuinte deve proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem.

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

[...]

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;

Em relação às devoluções, também não procede o argumento da defesa, uma vez que as saídas por devolução de compras a qualquer título, cujo CFOP é o de nº 1209, são consideradas no levantamento quantitativo de estoque que contempla toda e qualquer movimentação de mercadoria devidamente registrada na escrita fiscal do contribuinte.

No que diz respeito aos acórdãos citados pela defesa, o mesmo não se aplicam ao caso em tela, uma vez que o autuado não apresentou prova alguma concreta de suas perdas.

Assim, não assiste razão ao impugnante no tocante à sua pretensão de descaracterizar a infração 01, tanto em relação às perdas normais e “quebras”, perecimento, deterioração e, muito menos, quanto ao estorno do crédito fiscal, diante da impossibilidade material de se proceder a quantificação, uma vez que restou evidenciado nos autos que o autuado não procedera aos corretos lançamentos expressamente exigidos na legislação, em casos de perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração. É patente que sem registro, escrituração e documentação suporte das ocorrências, torna-se inexequível a reconstituição com fidedignidade de fato pretérito dessa natureza.

Em relação à alegação da defesa de que o levantamento quantitativo elaborado pelos autuantes desrespeitou a Portaria nº 445/98, art. 3º, I, II e III ao tratar das infrações 01, 02 e 03, também não tem como prosperar. Sustentou que o autuante, consoante determinação da Portaria, o levantamento deveria ter contemplado todos os códigos, bem como agrupado os itens de espécies de mercadorias afins.

É fato que a Portaria nº 445/98 destaca algumas precauções a serem tomadas na elaboração de levantamento quantitativo de estoque. O art. 3º da aludida portaria recomenda:

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

III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item de forma a reunir num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.”

Ressalto que, apesar do sujeito passivo não ter indicado, em sua defesa, os itens em que utilizou códigos distintos, nos documentos fiscais, para produtos com a mesma descrição, os autuantes ao realizarem o levantamento quantitativo efetuaram o agrupamento previsto no inciso III da citada Portaria, conforme se verifica às fls. 43 e 44.

Por tudo quanto acima aduzido e destacando a ausência de elementos de provas hábeis capazes de elidir a acusação fiscal, as infrações 01, 02 e 03 são subsistentes.

Do exposto, voto pela Procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269352.0028/12-0**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.112.937,24**, acrescido das multas 100% sobre R\$955.953,19 e de 60% sobre R\$ 156.984,05 previstas, respectivamente, no art. 42, incisos III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR