

A. I. Nº - 279459.0025/21-3  
AUTUADO - SEARA ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - FERNANDO ANTÔNIO CANDIDO MENA BARRETO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07.06.2022

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0080-05/22-VD

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Na informação fiscal foram corrigidas as inconsistências do levantamento fiscal, com base nas provas apresentadas. Não apresentadas provas quanto às alegações de que as operações foram registradas e apurado o imposto corretamente. Imposto exigido relativo à omissão de saída não trata de presunção legal, e sim de omissão de saída com base em documentos fiscais. Computadas as perdas decorrentes das atividades de comercialização (CFOP 5927). A multa aplicada é prevista em lei para a infração imputada. Indeferido o pedido de redução ou cancelamento, por falta de amparo legal. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 06/09/2021, e exige ICMS pela falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saída de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2018/2019) - R\$ 236.059,72. Multa de 100%.

Na defesa apresentada (fls. 17 a 43) por meio do advogado Fabio Augusto Chilo, OAB/SP 221.616, inicialmente ressalta a tempestividade da impugnação, discorre sobre a infração e diz que o auto de infração não pode prosperar, porque:

- i) é nulo em razão das inconsistências, desconsiderando estoques iniciais, indicação de quantidades irreais e adoção de fator de conversão incorreto;
- ii) é nulo, por ter sido pautado em mera presunção, sem produção de provas;
- iii) não foi considerada a “quebra de estoque”, inerente a atividade de comercialização, sobretudo de produtos alimentícios/perecíveis;
- iv) a multa aplicada (100%) é irrazoável, desproporcional e confiscatória.

Preliminarmente afirma que não se desqualifica o “levantamento quantitativo de estoque”, cuja metodologia é amplamente adotada, mas as planilhas elaboradas pela fiscalização incorrem em erro com relação aos estoques iniciais e, apurou quantidades divergentes das registradas e adotou fator de correção incorreto.

Exemplifica o estoque inicial de “Linguça de Frango Seara – Código 5185”, que a fiscalização indicou “Estoque Inicial – KG” zerado enquanto o livro Registro de Inventário (do início do exercício de 2018 registra 12,500kg.

Também, o produto “Bruster Lanche – Código 952.055”, a fiscalização considerou 763kg a título de entradas e 610kg a título de saídas, apurando, ao final, uma suposta omissão de 153kg, quando na verdade, foram registrados 843kg a título de entradas e 879kg a título de saídas, conforme relação de notas fiscais indicadas à fl. 22, que resulta, quando muito, uma diferença de -35,92kg.

Quanto ao fator de conversão, em razão das diferentes unidades de medida (CAIXAS e QUILOGRAMAS) dos produtos adquiridos/comercializados, o produto “Bruster Lanche – Código 952.055”, foi utilizado o fator de conversão 4,92 (aba “Tabela para Conversão 2018” da planilha fiscal), sem considerar o fator de conversão variável e, que no período autuado, equivalia a aproximadamente 7,00 e não 4,92, conforme tabela de fl. 23.

Alega que o trabalho precário afronta o disposto no art. 142 do CTN, motivo pelo qual deve se reconhecer a nulidade do presente lançamento, pela falta de elementos suficientes para a lavratura do Auto de Infração e impossibilitada de se defender, pois afronta aos direitos fundamentais à ampla defesa e ao contraditório, previsto na CF.

Transcreve decisões proferidas pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT, Processo DRT 1-13267/89, 8ª; Proc. DRT - 1 - n. 23.080/73; Proc. DRT-6 nº 2.634/90) e do Tribunal Federal de Recursos (AC 24.555/1969; AC 98.746/1986) para reforçar o seu posicionamento que deve ser decretada a nulidade da autuação pela sua imprecisão.

Suscita a nulidade também, sob alegação de que a fiscalização exigiu valores de ICMS, presumindo “saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais”, sem provar efetivamente o fato.

Discorre sobre a presunção, ônus da prova da situação presumida, para justificar a constituição do crédito tributário e sem demonstrar a causalidade entre os fatos supostamente praticados com a legislação infringida, deve ser declarado nulo o ato de cobrança perpetrado, como preconiza doutrinadores (Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho), acerca da adoção de procedimentos fiscalizatórios dentro dos parâmetros da lei, para produzir provas de ocorrência do acontecimento do fato jurídico tributário, para demonstrar a existência da relação de causalidade com o fato.

Conclui que a luz do disposto no art. 142 do CTN, o agente administrativo de lançamento é vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional e tendo sido lavrado o auto de infração com base em mera presunção, deve ser cancelado o débito de ICMS em questão.

No mérito, ressalta que o levantamento fiscal desconsiderou a ocorrência de perdas, quebras e perecimentos de mercadorias na consecução da atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios, cuja atividade resulta em variações físicas, a exemplo, do extravio de mercadorias do estoque, quebra, furto e, tratando-se de alimentos, perecimento, deterioração, decomposição, que implicam em PERDA e diferença entre os estoques contábeis e físico no inventário das mercadorias e que gera impacto negativo aos negócios da empresa.

Ressalta que a legislação baiana previa a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte, nos termos do inciso V, do artigo 100 do RICMS/BA, exigindo o estorno do crédito do ICMS nas hipóteses de quebras “anormais” de mercadorias, sem desconsiderar as quebras normais que ocorrem na consecução das atividades comerciais dos contribuintes.

E que o art. 289, § 13º, também admite a ocorrência de quebra, possibilitando, inclusive, o abatimento do valor da base de cálculo, conforme transcrito à fl. 31.

Na situação em questão ressalta que a fiscalização constatou diferença no estoque no montante de R\$ 1.654.962,82, para os anos-calendário de 2018 e 2019, com a base reduzida (41,176%) foi utilizado como base de cálculo para cobrança do ICMS a alíquota de 18%, para os exercícios de 2018 e 2019.

Destaca que teve faturamento bruto anual, relativamente aos itens autuados, de R\$ 221.233.910,02 e R\$ 329.832.992,79, conforme quadros demonstrativos de fl. 32, que corresponde a 0,44% em 2018 e 0,10% em 2019, conforme quadros de fl. 33.

Diferença Apontada pela Fiscalização	R\$ 973.515,33
Faturamento Anual 2018	R\$ 221.233.910,02
Percentual	0,44%

Diferença Apontada pela Fiscalização	R\$ 337.927,56
Faturamento Anual 2019	R\$ 329.832.992,79
Percentual	0,10%

E que se considerado o faturamento bruto anual, reduz para 0,17% e 0,06% respectivamente.

Diferença Apontada pela Fiscalização	R\$ 973.515,33	Diferença Apontada pela Fiscalização	R\$ 337.927,56
Faturamento Anual 2018	R\$ 571.850.913,74	Faturamento Anual 2019	R\$ 571.850.913,74
Percentual	0,17%	Percentual	0,06%

Discorre sobre as perdas apuradas em pesquisa da Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS) e Fundação Instituto de Administração (FIA), cujo índice médio de perdas em 2017 foi de 1,82% sobre o faturamento bruto das empresas, destacando que se trata de Centro de Distribuição de produtos alimentícios.

Ressalta ainda que a Port. SEFAZ n° 445/1998, prescreve que *deve ser considerado nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, em relação a cada item de mercadoria, o que não pode ignorado.*

Destaca que as Juntas de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda desse Estado da Bahia, em casos idênticos considerou as perdas a exemplo das ementas dos Acórdãos transcritos à fl. 36 (SEF - BA - 147162.0038/01-2b - 16/10/200; SEF - BA - 147162.0035/01-3b - 18/10/2001).

E que esse entendimento é manifestado na esfera judicial, conforme julgados pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA, Apelação n° 0333983-74.2015.8.05.0001; APELAÇÃO CIVEL – 96346/1981; REMESSA EX OFFICIO – 18264/1983) e na mesma linha o TRF da 5ª Região (PRT-439/1981), o que não foi considerado pelo autuante em relação as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais à atividade, ofendendo os princípios que regem a Administração Pública (Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade, Razoabilidade...).

Alega que não pode desconsiderar as perdas na comercialização de alimentos, na proporção de suas operações e que caberia, no máximo aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela falta de emissão de documento fiscal para regularizar os estoques (2018 e 2019), conforme disposto no art. 157 do RPAF/BA e decisão no julgamento do Auto de Infração 147162.0038/01-2 que promoveu a conversão da exigência do imposto em multa acessória.

Requer que com base no princípio da verdade material, que o processo seja convertido em diligência fiscal para que seja analisado, em especial a Escrituração Fiscal Digital do período fiscalizado, carreando dados, informações e documentos necessários ao julgamento da lide.

Caso não seja cancelado o Auto de Infração, o que se admite apenas por argumentação, alega que a multa imposta com porcentual de 100% revela natureza confiscatória, que não se compatibiliza com o sistema constitucional tributário (artigos 5º, XXII e XXII, 150, IV e 170, II e III, todos da CF), conforme tem decidido os Tribunais Superiores (RE 492.842/RN) que reconheceu caráter confiscatório da multa de 75% (RTJ 174/437-438/2008; AC 1975-3/2008).

Pede que se não acolhidas as preliminares, anulando o Auto de Infração, no mérito, julgar improcedente o lançamento, ou que seja convertido em diligência fiscal e subsidiariamente, que a penalidade imposta seja excluída ou reduzida, indicando à fl. 43, endereço para encaminhamento de intimações.

O autuante na informação fiscal (fls. 140/141) esclarece que o contribuinte não fez ajustes do inventário, notadamente os registros com o CFOP 5927 (baixa por perda, roubo, deterioração), visto que comercializa mercadorias 100% perecíveis.

Quanto ao fator de conversão, afirma que foi elaborado e fornecido pelo contribuinte e se não reflete a realidade, cabe a ele rever e modificar os fatores para ajustar os estoques. Mas que, resolveu revisar o levantamento fiscal utilizando o peso da quantidade constante do arquivo XML, o que implicou na redução da omissão de saídas, mantendo as entradas em quilos.

No que se refere às quantidades do estoque inicial, reconhece que são procedentes as alegações defensivas e de pronto promove os ajustes no levantamento fiscal (registro H010 da EFD).

Os arquivos refeitos foram gravados em CD anexado ao processo (fl. 146) que resultou na redução do débito para R\$ 75.965,77 no exercício de 2018 e R\$ 23.825,82 em 2019.

Cientificado da informação fiscal (fls. 147/149), o contribuinte se manifestou (fls. 151/156), inicialmente comentando a infração, os argumentos defensivos e a informação fiscal.

Alega que mesmo que o débito tenha sido reduzido, o autuante “majorou a base de cálculo de parte das mercadorias” o que viola os artigos, 142, 145 e 149 do CTN, a exemplo do produto com código 6300 – Presunto Cozido Magro que tinha omissão de saída de 24.354 Kg (R\$ 307.839,71) e com a revisão passou para 41.892 Kg (R\$ 529.533,10).

Manifesta que diante das hipóteses taxativas contidas nos artigos 145 e 149 do CTN, não autoriza a modificação do critério jurídico invocado pelo agente em razão de equívoco no trabalho fiscal perpetrado.

Discorre sobre o lançamento (art. 142 do CTN), transcreve textos de doutrinadores (fl. 154) e argumenta que em se tratando de atividade vinculada não pode modificar o lançamento, alterando parâmetros, em relação ao ato administrativo que foi notificado.

Além do produto citado, o produto com código 727199 – Linguiça Pernil Seara, alega que não há omissão de saídas, “existindo, quando muito, apenas um equívoco no preenchimento do Registro de Inventário” e com base no princípio da verdade material, apresenta planilha em que relaciona todas as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias.

Reafirma que os produtos comercializados são perecíveis, o que resulta em divergências nos estoques, como reconhecido pela fiscalização que reduziu a cobrança em 60%. Pugna pelo reconhecimento da improcedência da autuação, reiterando todos os argumentos da defesa.

O autuante na segunda informação fiscal (fl. 178) afirma que as alterações efetuadas no levantamento quantitativo de estoques decorreram das correções dos inventários comprovados junto com as alegações defensivas e que implicou na redução do débito.

Esclarece que o produto com código 6300 – Presunto cozido magro, os inventários inicial e final estava ausente no levantamento original e feita a sua inclusão resultou no aumento da omissão de saídas de mercadorias, mas que no todo implicou em redução do débito que mantém.

O autuado foi intimado para tomar conhecimento da segunda informação fiscal (fl. 179) por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) mas não se manifestou no prazo legal concedido.

## VOTO

O presente auto de infração acusa falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque.

Na impugnação inicial o contribuinte alegou que o lançamento:

- i) é nulo em razão das inconsistências, desconsiderando estoques iniciais, indicação de quantidades irreais e adoção de fator de conversão incorreto;
- ii) é nulo por ter sido pautado em mera presunção, sem produção de provas;
- iii) não foi considerada a “quebra de estoque” inerente à atividade de comercialização, sobretudo de produtos alimentícios/perecíveis;
- iv) a multa aplicada (100%) é irrazoável, desproporcional e confiscatória.

Quanto à nulidade suscitada sob alegação de desconsiderar estoques, indicação de quantidades irreais e adoção de fator de conversão incorreto, na primeira informação fiscal foram promovidas as correções apontadas, dada ciência ao sujeito passivo e concedido prazo para se manifestar, em conformidade com o disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA. Por isso fica rejeitada esta nulidade.

No tocante à nulidade suscitada sob o argumento de que o lançamento foi pautado em mera presunção, observo que em se tratando de levantamento quantitativo de estoques, a fiscalização tomou como base no desenvolvimento do roteiro da auditoria aplicada, as quantidades

registradas dos estoques (inicial e final dos exercícios) do livro Registro de Inventário, por item de mercadorias, adicionou as quantidades adquiridas consignadas nas notas fiscais de compras, e deduziu as saídas constantes dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e escriturados na EFD, tendo exigido ICMS sobre as diferenças apuradas.

Portanto, tendo sido elaborados demonstrativos com base nos documentos fiscais devidamente escriturados pelo estabelecimento autuado, com a entrega das cópias dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, não se trata de presunção (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96), e sim de procedimento de fiscalização adotado com base na Port. 445/1998, cuja omissão de saída apurada possibilita exercer o seu direito de defesa, como o fez, juntando com a impugnação demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA). Por isso, fica rejeitada esta nulidade suscitada, tendo em vista que a exigência se fundamenta em levantamento fiscal que não caracteriza exigência por meio de presunção.

No mérito, com relação aos argumentos de que o lançamento continha inconsistências, com indicação de estoque inicial zerados, erro de conversão de unidades de medida (CAIXAS e QUILOGRAMAS), e não consideração de perdas dos estoques, observo que na primeira informação fiscal o autuante promoveu os ajustes no levantamento fiscal, promovendo a inclusão das quantidades dos estoques não computados, ajustou as conversões de acordo com as provas apresentadas e computou as baixas de estoques fazendo a inclusão das quantidades de mercadorias consignadas em notas fiscais com o CFOP 5.927.

Cientificado da informação fiscal, o sujeito passivo, não apontou mais essas inconsistências, o que considero saneadas nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/BA.

Também nego provimento ao pedido de diligência requerida, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/BA, tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide.

Quanto à alegação de que o refazimento do levantamento fiscal implicou em majoração da base de cálculo dos produtos com código 6300 – Presunto Cozido Magro e código 727199 – Linguiça Pernil Seara, implicou em modificação do critério jurídico com alteração de parâmetros, observo que pelo confronto do demonstrativo original (fls. 6 a 9) com os refeitos (fls. 142 a 145), o primeiro produto foi corrigido pela inserção do estoque inicial e final, e o segundo, pela correção dos fatores de conversão, que foram feitos em conformidade com as provas apresentadas junto com a defesa.

Entretanto, a maioria das correções implicaram em redução ou zeramento da omissão, a exemplo do produto com código 5223 – Linguiça fininha Seara que tinha base de cálculo de omissão de R\$ 102.411,00 (fl. 6) e foi zerada no demonstrativo refeito (fl. 142), e da mesma forma, o produto com código 5835 – Salsicha de frango que tinha base de cálculo de R\$ 100.278,14, e também foi zerado (fls. 6 e 142), bem como o produto com código 5185 – Linguiça de frango Seara que teve base de cálculo da omissão reduzida de R\$ 138.382,15, para R\$ 18.345,44.

De modo geral, conforme ressaltado na manifestação acerca da informação fiscal, ocorreu uma redução de 60% do débito, com prevalência em redução das omissões de diversos produtos.

Entendo que ao contrário do que foi afirmado pelo defendente, não ocorreu modificação do critério jurídico e nem alteração de parâmetros, visto que o levantamento fiscal foi realizado com base na movimentação dos estoques indicados nos inventários (inicial e final), quantidades registradas de entradas e saídas de produtos.

As correções no levantamento fiscal decorreram de provas juntadas com a defesa, que fez a inserção de estoques não computados e correção dos fatores de conversão, tudo com base em documentos fiscais e EFD, em conformidade com o disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA, que prevê que eventuais incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, tendo as incorreções e omissões sido corrigidas e comunicada ao sujeito passivo, mediante intimação, cópia dos novos elementos e concessão de prazo para se manifestar.

Na situação em questão, feitas as correções, em atendimento à intimação, o defendente não apontou qualquer erro no demonstrativo refeito.

Ressalte-se, que conforme Sumula nº 11 do CONSEF estabelece que “*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*”, com base no art. 156 do RPAF/BA, em conformidade com a jurisprudência predominante, tendo como precedentes os Acórdãos CJF: 0349-12/18; 0258-12/17; 0070-11/17; 0027-11/19; 0303-11/15; 0097-11/15; 0395-11/08; 0314-12/08; 0132-11/02; 0552-12/06.

Com relação ao argumento de que não foram consideradas as perdas, que foram consideradas em decisões proferidas em Acórdãos julgados pelo CONSEF, que foi citado na manifestação, observo que a previsão contida no art. 3º, § Único da Port. 445/1998, quando apurada omissão de saída de mercadorias em relação a cada item de mercadoria, os percentuais estabelecidos são aplicáveis a estabelecimentos varejistas que não é o caso do estabelecimento autuado que exerce atividade de distribuição (vendas no atacado).

Ressalto ainda, que na revisão fiscal o autuante computou as quantidades relativas às notas fiscais de saídas emitidas para baixa de estoques, com indicação do CFOP 5927, que não tinham sido computadas no levantamento fiscal, o que implicou na redução das omissões de vários itens de saídas. Portanto, caberia ao defendente comprovar inconsistências no levantamento fiscal, relativo às quantidades consignadas nos estoques, nas entradas e nas saídas, o que foi feito mediante as provas que foram apresentadas.

Assim sendo, embora os produtos indicados na manifestação tenham ocorrido agravamento, no exercício de 2018 o débito total foi reduzido de R\$ 175.232,76, para R\$ 75.965,77, e em 2019 de R\$ 60.826,96, para R\$ 23.825,82, o que implicou em redução de valor da infração.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 100% é prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96, portanto, é legal. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por tudo que foi exposto, acato o demonstrativo de débito de fl. 141, e voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, com redução do débito de R\$ 236.059,72, para R\$ 99.791,59.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0025/21-3**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 99.791,59**, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR