

**A. I. Nº** - 281424.0002/20-4  
**AUTUADO** - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**AUTUANTE** - CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR  
**ORIGEM** - DAT METRO/IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO INTERNET** – 18/10/2022

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0186-01/22-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO RELATIVO ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base no maior valor não declarado (saídas). Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negado o pedido de diligência. Infração subsistente. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora em exame foi lavrado em 18 de março de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 338.197,65, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2018).

**Enquadramento Legal:** art. 2º, I e art. 23-B, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 83, I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, I, da Portaria nº 445/98. **Multa aplicada:** art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte ingressou com defesa administrativa em 25/09/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 140 a 168. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração e substabelecimento, constantes nos Autos às fls. 170/171 e 174/175.

Em sua peça defensiva a Impugnante inicialmente aborda a tempestividade da impugnação, informando que em cumprimento ao § 3º, do art. 8º, do RPAF, enviou para o endereço eletrônico indicado cópia exata da presente peça, esclarecendo que, nos termos do artigo 425, IV do CPC/2015, as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais.

Em sede de preliminar alega que as informações trazidas pelo Fisco, por meio de planilha, são insuficientes para caracterizar a suposta infração. Aduz que se a Autoridade Fiscal afirma que houve omissão de saídas de mercadorias, deveria, no mínimo, demonstrar analiticamente (nota a nota), todas as entradas, todas as saídas e os estoques final e inicial do período.

Explica que o autuante deveria apresentar, para cada produto autuado todas as notas fiscais de entrada e de saída, bem como o inventário inicial e final, que foram consideradas no lançamento fiscal, para que, desta forma, a Impugnante, ao analisar as informações contidas em seus Livros Fiscais, pudesse verificar quais as operações que foram ou não consideradas e, assim, combater a acusação.

Afirmando que o acima exposto não foi feito, uma vez que somente foi apresentada uma planilha

resumo, considera que lhe foi cerceado o direito de defesa, na medida em que a impossibilitou de colher dados para questionar as conclusões apresentadas.

Visando amparar sua arguição de nulidade, transcreve os artigos 2º, 18, II, IV, “a”, e 39, VI, do Decreto nº 7.629/99, além de ensinamentos de Hely Lopes Meirelles.

Ratifica o posicionamento de que o levantamento de movimentação de mercadoria feito pelo Autuante deveria apresentar dados analíticos, indicando todas as suas respectivas entradas, saídas (nota a nota) e estoques inicial e final, quantificando e caracterizando, assim, as supostas omissões de saídas das mercadorias.

Assevera que sem tais informações a impugnante resta impedida de demonstrar que essa ou aquela operação considerada não ocorreu, ou que houve um erro na identificação do produto, ou na determinação da quantidade movimentada, etc.

Entende que o Fiscal tomou por base presunções e não reais dados que pudessem exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado.

Visando demonstrar a existência de insubsistência das informações contidas nas planilhas elaboradas pelo fiscal, apresenta a planilha abaixo, dizendo tratar-se apenas de amostragem, e que indica diferenças entre os dados declarados pelo autuado no SPED, em relação às saídas consideradas pelo autuante:

COMPARATIVO – OPERAÇÕES DE SAÍDA				
Produto	Código	Saídas declaradas no SPED	Saídas apontadas na autuação	Diferença
PRES PERU INTR KG	500257155_1	14809	14782	27
CR RICO DAVACA 180G	500608754_1	15276	15240	36
BOLINHO QJO PROVO	500634710_1	1752	1748	4
BEIJINHO DE COCO	500043217_1	1254	1248	6
QJ PRA ITACOL INT KG	500064126_1	8610	8520	90
PRES SGORD INT SA KG	500239538_1	80941	80456	485
QJ PRA DAVACA INT KG	500249156_1	38584	38141	443

Ratifica que o autuante em momento algum juntou provas para que fosse possível ao autuado chegar aos dados apresentados, e que a planilha apresentada pelo Fiscal contém apenas valor genérico relativo ao total de saída que ele presume ter ocorrido, sem, contudo, trazer qualquer informação que especifique tais operações.

Expõe que uma perícia técnica no levantamento analítico disponibilizado pelo Estado certamente atestaria a situação ora narrada, sendo o que desde já requer.

Pontua que o mesmo acontece com as operações de entradas do levantamento de estoque apresentado pela fiscalização e elabora o quadro abaixo:

COMPARATIVO – OPERAÇÕES DE ENTRADA						
Produto	Código	Entradas declaradas no SPED	Entradas apontadas na autuação	Saídas apontadas na autuação	Omissão apontada na autuação	Há omissão?
ACAI FROOTY NAT BANA	500185818_1	2202	2196	2202	6	Não
SMOOTHIE PAPAYA NAT	500727197_1	3360	3348	3360	12	Não

Apresenta ainda os seguintes esclarecimentos:

*Para o produto “ACAI FROOTY NAT BANA” o Fisco aponta uma omissão de 6 produtos (2202 - 2196 = 6). Contudo, de acordo com as entradas do SPED da Impugnante, não há omissão (2202 – 2202).*

*O mesmo para o “SMOOTHIE PAPAYA NAT”. O Fisco aponta uma omissão de 12 (3360-3348), quando na verdade não existe (3360-3360).*

Deduz que o Fisco não considerou operações de entrada que foram realizadas pela Impugnante, quando da verificação do estoque, e que com a ausência do demonstrativo analítico que contenha todas as notas fiscais consideradas no levantamento, é impossível identificar a origem do erro fiscal.

Em seguida passa a tecer comentários sobre lançamentos com base em presunção, ressalta que o

processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos, traz à colação ensinamentos de Vittorio Cassone, transcreve o art. 37 da Carta Magna, além do art. 142 do CTN, e assinala que a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, a base legal, definindo corretamente o imposto devido e os períodos cobrados.

Destaca que não se pode alegar que não é dever da Autoridade Fiscal demonstrar a partir de que dados à autuação foi constituída, pois a prova deve ser produzida pelo Fisco (art. 373, I do CPC). Nesse sentido, cita também ensinamentos dos Professores Paulo Celso B. Bonilha e Ives Gandra da Silva Martins.

Em seguida passa a reclamar da desconsideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos.

Explica que o Fisco deixou de considerar um fato de extrema relevância na atividade da Impugnante, qual seja, a prática normal, na busca de promover a venda de suas mercadorias, de fazer promoções do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas ou que as aquisições são realizadas no atacado (caixa) e a revenda ocorre em unidade ou a retalho (unidade, garrafa, lata), etc. Em razão desse fato, para controle dos estoques e identificação do produto, diz que utiliza diferentes códigos, ou seja, que em outras palavras, uma mercadoria pode ser identificada por mais de uma denominação, ou, ainda, comportar vários subgrupos ou diversas referências.

Entende que diante desse quadro, o Fisco não poderia presumir omissão pela simples diferença entre as operações de compra e venda, sem analisar os códigos utilizados para identificar a mesma mercadoria quando da entrada e da saída. Reclama, portanto, que o autuante deixou de verificar que existem códigos diversos para o mesmo produto, os quais deveriam ter sido considerados como um único produto e não vários.

Assinala que a Portaria nº 445/98, 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.

Afirma ser este o caso dos autos e cita alguns exemplos extraídos da planilha fiscal:

Código Padronizado	DESCRICAO_DA_MERCADORIA
500249156_1	QJ PRA DAVACA INT KG
500722107_1	QJ PTO FAT DVAC 150G
500722108_1	QJ MUS FAT DVAC 150G
500048495_1	QJ MUS DAVACA KG
500249136_1	QJ M PAD DAVACA KG
500570188_1	MANT CS ITACOLOM
500570254_1	MANT CS ITACOLOM500G
500041858_1	QJ M PAD ITACOL KG
500069991_1	QJ MUS ITACOL INT KG

Ressalta que uma prática da Impugnante é a aquisição da peça inteira de queijo, por exemplo, e que também são fatiados ou transformados em cubo em seu estabelecimento, recebendo, para tanto, novo código. Como exemplo menciona o produto “QJ PRA DAVACA INT KG” e “QJ PTO FAT DVAC 150G”, bem como o “QJ MUS DAVACA KG”, “QJ M PAD DAVACA KG” e “QJ MUS FAT DVAC 150G”, dentre outros.

Destaca que o autuado não vende peça inteira do queijo, e que o produto é fatiado e vendido em bandejas próprias. Diz que eventualmente se vende a peça inteira ou ½ peça de queijo, a pedido do cliente, mas que não é o comum.

Pontua que ainda existe o fato de o queijo ser usado para compor um kit, como tábua de frios ou bandeja com queijo e presunto.

Insiste que não levando em consideração o controle interno de estoque da Impugnante, realizado

através de códigos diferente para o mesmo produto em situações diversas, presumiu o autuante que houve omissão de saída.

Volta a requerer a realização de perícia para confirmar as razões defensivas.

Sustenta que o lançamento fiscal não se respalda na verdade material quando mantém o auto de infração sob a alegação de que a Impugnante promoveu saída sem documento fiscal.

Aponta que nesse sentido tanto o CONSEF como o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE vem excluindo os produtos com códigos diversos, e traz à colação ementa de algumas decisões dos tribunais referidos.

Considera a necessidade de ser refeito todo o analítico de estoque, considerando a reunião de todos os códigos, utilizados para o mesmo produto, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas.

Entende que a improcedência do lançamento fiscal consiste, assim, em dois momentos: primeiro por desconsiderar a existência de diversos códigos para o mesmo produto; segundo, pela ausência da recomposição do analítico de estoque reunindo todos esses códigos de um mesmo produto.

Alega, ainda, a descon sideração das perdas e quebras normais decorrente da atividade desenvolvida pela Impugnante.

Nesse contexto diz que a ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados emitiu laudo afirmando a existência de perdas normais no exercício da atividade de supermercados. (doc. 05)

Chama atenção que a própria Portaria nº 445/1998 determina que as perdas devem ser consideradas nos levantamentos quantitativos, inclusive fixando percentual específico para diversas atividades.

Desta forma, aduz que não há razões lógicas ou jurídicas para que as perdas sejam descon sideradas no levantamento quantitativo para todos os produtos autuados.

Reconhece que as perdas foram observadas, porém sem envolver todos os produtos autuados.

Afirma que a Portaria nº 445/1998 não restringe a perda somente para determinados produtos, como fez a fiscalização, e para demonstrar essa afirmação, relaciona alguns produtos, à fl. 158, cujas perdas não foram consideradas.

Destaca que é notória a existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização, e traz à colação algumas ementas de decisões deste Conselho da Fazenda Estadual da Bahia – CONSEF.

Chama atenção para o voto proferido no ACÓRDÃO JJF nº 2112-02/01, que aponta no sentido da necessidade de que seja considerado o índice de perdas normais.

Pontua que o mencionado Acórdão combate quatro equívocos cometidos na autuação. Primeiro, que o contribuinte não precisa provar a perda, precisa demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade (doc. 05). Segundo, que sobre a perda não pode ser presumida a omissão de saídas, nem mesmo se normal, ser exigido o estorno do crédito fiscal. Terceiro, que ao Autuante caberia a discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente descon siderar sua existência e exigir imposto. E quarto, que as perdas não são exclusividade da atividade industrial, ocorrendo na industrialização, na armazenagem, na distribuição etc.

Comenta que não se pode confundir omissão com perdas, ainda que anormais, e passa tecer considerações sobre a verdade material, trazendo ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello e de Hely Lopes Meirelles.

Na sequência aborda o fato de que agrava ainda mais a situação a fixação de multa no patamar de 100% do imposto. Registra que são duas as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e a exorbitância da penalidade aplicada, violando o princípio do não confisco.

No que atine ao primeiro ponto, diz que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, aduzindo ser completamente inexistente no caso em tela.

Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Indica que inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução e afora isso percebe que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não confisco, consagrado no artigo 150, IV, da Constituição Federal, a qual veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Menciona ser a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Neste sentido, indica que em julgados recentes, o Tribunal de Justiça de Pernambuco vem reduzindo a multa aplicada pelo Estado em patamares entre 20% e 30%, a exemplo dos Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 316658-9.

Cita, que igualmente, inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, consoante transcrição da RE 523471 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, divulgado em 22/04/2010, publicado em 23/04/2010, e o fato de, como não poderia ser diferente, o entendimento acima vertido vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios, a exemplo decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, 1ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 2006.005459-9, relator Desembargador Dilermando Mota, julgado em 27/07/2010.

E aponta que não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora, o que o leva a requerer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%), devendo ser levado em consideração também o benefício da dúvida, uma vez ser o artigo 112, do CTN claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Conclui, solicitando o reconhecimento da nulidade e/ou improcedência da autuação, e em não sendo acolhido tal pedido, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada.

Acrescenta que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica mais favorável à impugnante, nos termos do artigo do CTN, supracitado.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

O autuante em Informação fiscal prestada, às fls. 235 a 246, inicialmente rebate a preliminar de

nulidade suscitada, dizendo que a Defendente não compulsou os autos com devida atenção, pois todos os relatórios sintéticos e analíticos necessários à caracterização da infração estão anexados ao mesmo de forma impressa, fls. 08 a 45 (de forma parcial devido à enorme quantidade de páginas) e integralmente em mídia CD-R (fl. 133), a qual foi entregue cópia à Impugnante conforme intimação à fl.137 e respectivo aviso de recebimento à fl. 138.

Dessa forma, afirma que foram disponibilizados à Impugnante todos os dados analíticos possíveis para sua posterior análise, e que constam nos autos diversos relatórios descrevendo, detalhadamente, todos os documentos fiscais que foram levados em consideração quando dos trabalhos desenvolvidos na apuração do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Cita, como exemplo, o demonstrativo “Lista de notas fiscais de saída” (fls. 29 a 31), demonstrativo integral no CD-R de fl. 133, onde se fornece a relação de todas as notas fiscais de saída utilizadas no levantamento fiscal. Observa que o mesmo traz todos os dados de identificação necessários, pois é feito por espécie de mercadoria, indicando cada nota fiscal de saída de um determinado produto, especificando o número do documento fiscal, sua data de emissão, o número do item na nota fiscal, unidade, quantidade, valor unitário, valor total do item, etc. Acrescenta que esse relatório possui 1.001 páginas no total.

Esclarece que diversos outros relatórios analíticos estão anexados aos autos de forma impressa (parcialmente) e em mídia (integralmente) e que foram disponibilizados à Defendente, todos eles por espécie de mercadorias e com especificações completas, por exemplo:

- Lista de notas fiscais de entrada – fls. 26 a 28;
- Preços médios das omissões de saída (lista de notas de entrada) – fls. 21 a 23;
- Preços médios das omissões de saída (lista notas de saída) – fls. 23 a 25;
- Lista geral de itens analisados (contendo os estoques inicial e final de cada produto) – fls. 11 a 13;

Aduz, portanto, que as alegações da Impugnante de que não foram indicadas as notas fiscais utilizadas no levantamento, bem como, que o trabalho da fiscalização se pautou por presunções, não procedem.

Diz ser 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”, não havendo do que se falar em presunção.

No que diz respeito aos quadros apresentados pelo autuado às fls. 146 e 147, com supostas divergências entre as saídas e entradas declaradas no SPED e as saídas e entradas apontadas na atuação, pontua que o contribuinte não traz aos autos quaisquer provas de suas alegações.

Assevera que, pelo contrário, os relatórios analíticos elaborados na ação fiscal, não deixam dúvidas quanto à correção da cobrança, e que, em nenhum momento, o autuado levanta qualquer inconsistência nesses relatórios, preferindo apenas vislumbrar a inexistência desses demonstrativos.

Ressalta que todos os quantitativos dos produtos considerados na infração em comento (estoques inicial e final, entradas e saídas) estão analiticamente demonstrados nos autos, nota a nota, no caso das entradas e saídas, não existindo na Defesa, uma única comprovação de uma possível irregularidade.

Destaca restar evidente a inexistência do cerceamento ao direito de defesa alegado pela Defendente.

Quanto à alegação de desconsideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos, inicialmente destaca que o autuado é uma empresa de grande porte do Segmento

Supermercados, e que é de conhecimento geral sua informatização em termos de codificação de produtos e automatização no momento do checkin e do checkout quando do registro das entradas e saídas destes produtos do estabelecimento.

Diz que, ainda mais, se tratando do Centro Distribuidor da empresa, o que permite a identificação com exatidão das mercadorias comercializadas, ainda que as descrições dessas mesmas mercadorias se pareçam.

Enfatiza, também, que com o advento da Escrituração Fiscal Digital – EFD – e suas respectivas legislações, o contribuinte obrigado a utilizar a EFD deve observar as normas contidas no Ajuste SINIEF 02/09 e as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital previsto no Ato COTEPE/ICMS nº 09/08 e no Guia Prático da EFD-ICMS/IPI (Art. 249 do RICMS/BA/12), e especificar, com exatidão, cada item de mercadoria.

No que diz respeito ao argumento de que alguns produtos são fatiados ou processados no estabelecimento, recebendo um novo código, e que não vende, por exemplo, peça inteira de queijo, frisa que o estabelecimento fiscalizado se trata de um CENTRO DISTRIBUIDOR DA EMPRESA – CD – que compra em grande quantidade e somente efetua transferências às suas lojas para futura venda a consumidores finais.

Afirma que o estabelecimento em comento não fatia e nem processa produtos, e que por ser um Centro Distribuidor, já adquiri os referidos produtos inteiros (2,5 Kg) ou fatiados em embalagens de 150g do seu fornecedor, e transfere esses mesmos produtos às suas lojas, tanto a peça inteira como em fatias, exatamente como os comprou, conforme se pode observar nos DANFES de entradas (fornecedor) e de saídas (Autuada) às fls. 218 a 229.

Ressalta que o fatiamento, processamento, ou, qualquer outro tipo de industrialização, somente ocorrem nas lojas que vendem a consumidores finais, e não no Centro Distribuidor, e que essas lojas não são objeto deste auto de infração.

Com referência ao produto também citado QJ M PAD DAVACA KG, diz que na verdade se trata do item QUEIJO MINAS PADRAO (24 X 500), conforme se pode observar nos DANFES do fornecedor (fls. 230 e 231), ou seja, que é um outro tipo de queijo, com peso divergente, não devendo ser agrupado com os outros produtos, em nenhuma hipótese. Acrescenta que sua saída tem plena codificação individual conforme DANFES de saída de fls. 232 e 233.

Expõe que além desses produtos, a Impugnante também cita mais dois pares de itens (fl. 153) pugnando pelos seus respectivos agrupamentos (MANT CS ITACOLOM x MANT CS ITACOLOM500G e QJ M PAD ITACOL KG x QJ MUS ITACOL INT KG).

Comenta que o autuado sugere que esses produtos deveriam ter sido agrupados, analisando, exclusivamente, a simples semelhança em suas descrições.

Entretanto, assevera que o fato das descrições serem semelhantes, até por falta de critérios e de um maior zelo no cadastramento dos itens por parte do autuado, não é justificativa para que se efetue agrupamento dos itens, pois tiveram entradas, saídas e foram inventariadas todas de forma individual, plenamente identificadas.

Ademais, acrescenta que todos os quatro produtos citados apresentaram OMISSÕES DE ENTRADA, conforme se pode observar no demonstrativo denominado Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista geral de omissões (fl. 17 a 19, relatório parcial, e integralmente no CD-R de fl. 133), não tendo relação direta, portanto, com a infração em comento.

Mesmo assim, esclarece que quando se analisa tais itens, confrontando a EFD dos mesmos (código e descrição) com o respectivo DANFE de entrada emitida pelo fornecedor do produto, verifica-se que são itens distintos e estão codificados e descritos de formas diferentes na EFD da Autuada, não existindo motivos para agrupá-los.

Diz que o produto abaixo, na NFe do fornecedor, está codificado e descrito como 0013 MANTEIGA 30PTx200G ITACOLOMY CEST: 17.025.00, conforme cópia DANFE à fl. 234:

1)	<table><tr><th>COD ITEM (EFD)</th><th>DESCRIÇÃO (EFD)</th></tr><tr><td>1-500570188_1</td><td>MANT CS ITACOLOM</td></tr></table>	COD ITEM (EFD)	DESCRIÇÃO (EFD)	1-500570188_1	MANT CS ITACOLOM
COD ITEM (EFD)	DESCRIÇÃO (EFD)				
1-500570188_1	MANT CS ITACOLOM				

Quanto ao produto abaixo, diz que, na NFe do fornecedor, está codificado e descrito como 0015 MANTEIGA 15PTx500G ITACOLOMY CEST: 17.025.00, conforme cópia DANFE à fl. 234;

COD ITEM (EFD)	DESCRIÇÃO (EFD)
1-500570254_1	MANT CS ITACOLOM500G

Informa que se percebe, claramente, que são produtos distintos pelo peso, preços unitários bem discrepantes, e estão especificados com códigos e descrições diferentes tanto nas NFe's do fornecedor, quanto na EFD do autuado. Assinala que o primeiro é comercializado em potes de 200g e o segundo em potes de 500g, não devendo ser agrupados, como sugere a Defendente.

Além disso, acrescenta que esses produtos se encontram devidamente agrupados com seus produtos afins, conforme se pode observar no relatório “Infração 1\_IE 134883850\_Lista de Grupos de Estoque\_2018”, conforme CD-R à fl.133.

Quanto aos dois últimos itens citados (QJ M PAD ITACOL KG e QJ MUS ITACOL INT KG), destaca que são produtos inteiramente diferentes, pois o primeiro é queijo minas padrão e o segundo queijo mussarela, não devendo ser agrupados. Além disso, informa que eles já se encontram devidamente agrupados com seus produtos afins, conforme se pode observar no relatório “Infração 1\_IE 134883850\_Lista de Grupos de Estoque\_2018” (CD-R à fl.133).

Esclarece que em atenção à Portaria nº 445/98, foi realizado um criterioso estudo no trabalho de auditoria para que os mesmos produtos que estivessem codificados e descritos de formas diferentes fossem agrupados, e que este trabalho culminou com a elaboração do demonstrativo denominado de “Infração 1\_IE 134883850\_Lista de Grupos de Estoque\_2018”, vide CD-R de fl.133.

No que tange à alegação de descon sideração das perdas e quebras normais decorrentes da atividade desenvolvida pela Impugnante, reconhece ser notório que os fatores citados como quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial.

No entanto, pontua que o autuado não examinou os autos com a devida atenção, pois todos os produtos que apresentaram omissões de saídas tiveram as suas perdas calculadas com base no percentual determinado pela Portaria nº 445/98: 2,05 % (comércio varejista de supermercados).

Expõe que isto pode ser observado no demonstrativo “Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista geral de omissões” (fl. 17 a 19, relatório parcial, e integralmente no CD-R de fl. 133), a partir da fl. 16 do relatório, onde estão listados os produtos que apresentaram omissões de saídas, todo o quantitativo inicial de omissão de saída calculado para cada produto, sem exceção.

Menciona que as perdas foram calculadas, diminuindo-lhes a quantidade no percentual legalmente estabelecido, e que para tanto, basta verificar a coluna “Perdas (F)”, a partir da fl. 16, e constatar que não existe um único produto sem o devido cálculo.

Em relação ao mencionado recorte apresentado pela Impugnante, diz que ele foi extraído da fl. 17 dos autos, onde no demonstrativo de omissões se encontram os produtos que apresentaram omissões de entradas, e que somente para os produtos que inicialmente apresentaram omissões de saídas, as perdas foram calculadas.

Quanto à multa aplicada salienta que está amparada pelo artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, e que falece competência ao autuante para se pronunciar a respeito da ilegalidade ou inconstitucionalidade da mencionada lei.

Por último, cita que o autuado requer a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte caso haja dúvida na interpretação da norma, mas que no entendimento do autuante, não há como prosperar a aplicação desse princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto à infração imputada ao autuado, nos termos do Artigo 112 do CTN.



Ao final, solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente em sua plenitude.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O autuado inicialmente suscitou a nulidade do lançamento fiscal, alegando ter ocorrido “claro cerceamento de defesa ao direito da Impugnante, haja vista que o Fisco apresentou apenas planilha (levantamento de estoque) resumo com o valor total das supostas ‘omissões’ no período autuado (2018), sem detalhar como chegou a tais números, sem, no mínimo, informar quais foram todas as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias que considerou no levantamento, razão pela qual a Impugnante ficou impedida de questionar as conclusões apresentadas”.

Acrescentou que “o levantamento de estoque feita pelo Fiscal Autuante deveria apresentar dados analíticos, indicando todas as suas respectivas entradas, saídas (nota a nota) e estoques inicial e final, quantificando e caracterizando, assim, as supostas omissões de mercadorias”.

Entretanto, verifico que todos os relatórios sintéticos e analíticos necessários à caracterização da infração estão anexados ao presente PAF de forma impressa, fls. 08 a 45 (parcial em função da grande quantidade de páginas) e integralmente em mídia CD-R (fl. 133), a qual foi entregue cópia à Impugnante, conforme intimação à fl.137 e respectivo aviso de recebimento à fl. 138.

Destarte, foram disponibilizados à Impugnante todos os dados analíticos possíveis para sua análise, e constam nos autos diversos relatórios descrevendo, detalhadamente, todos os documentos fiscais que foram levados em consideração quando dos trabalhos desenvolvidos na apuração do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Observe, ainda, que os demonstrativos referidos indicam cada nota fiscal de saída de um determinado produto, especificando o número do documento fiscal, sua data de emissão, o número do item na nota fiscal, unidade, quantidade, valor unitário, valor total do item, etc.

Dessa forma, a empresa autuada pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

No que tange aos quadros apresentados pelo autuado às fls. 146 e 147, com supostas divergências entre as saídas e entradas declaradas no SPED e as saídas e entradas apontadas na atuação, o contribuinte não traz aos autos quaisquer provas de suas alegações.

Pelo contrário, os quantitativos dos produtos considerados na infração em comento (estoques inicial e final, entradas e saídas) estão analiticamente demonstrados nos autos, nota a nota, no caso das entradas e saídas, não sendo apresentada por parte da Defesa, comprovação de uma possível irregularidade.

Registro, ainda, que o ato do lançamento tributário tem um rito, devidamente estabelecido pela legislação vigente. O lançamento tributário, acorde comando inserido no CTN, não pode ser praticado livremente pelo Fisco, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cabe verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento das infrações ali arroladas. Do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento, inexistindo hierarquia entre um ou outro aspecto.

No presente caso, o sujeito passivo não ficou à mercê de qualquer arbítrio do Fisco, ou de qualquer ato não condizente com o direito.

Portanto, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, não havendo do que se falar de nulidade do mesmo.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado na peça defensiva, nego o mesmo, como

solicitado na peça mencionada, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ademais, não observou o autuado o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que não se encontrou demonstrado na defesa formulada.

Quanto ao mérito da autuação, conforme já mencionado no relatório, resultou na aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das saídas.

O procedimento de auditoria de estoques está previsto na legislação vigente, inclusive à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98, tendo como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Importante esclarecer que a acusação fiscal é a de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação não fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º da Lei 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da

legalidade.

No caso em comento, os levantamentos foram entregues para a empresa autuada, em mídia, sendo argumento defensivo o de que não foram agrupados diversos produtos, não se respeitando o teor do artigo 3º da portaria 445/98, o que, na ótica da empresa, desembocaria na improcedência do lançamento.

Esta não é a realidade: primeiro, pelo fato de ter sido sim, o agrupamento realizado para os produtos similares ou iguais, ainda que cadastrados com códigos diferentes. Segundo, por que aqueles itens listados pela autuada, como exemplo, inseridos na peça impugnatória, em verdade, e o autuante em sede de informação bem demonstrou, não se caracterizam como produtos iguais, sequer similares, o que não justificaria o solicitado agrupamento. Terceiro, pois, da análise dos dados na mídia inserida com os demonstrativos, todos aqueles listados apresentaram omissões de saídas, o qual não alteraria os resultados em relação às quantidades apurado a título de infração, apenas os indicando conjuntamente, ao invés de separadamente como feito pelo autuante. E por último, os itens semelhantes ou iguais foram devidamente agrupados para efeito de apuração do débito. Logo, este argumento não pode ser acolhido, ficando mantido o levantamento realizado.

Em conclusão, fato é que o agrupamento foi devidamente realizado, em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 3º, inciso III, ainda que a defesa tenha apontado em contrário:

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

*(...)*

*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 a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.*

Assim, o resultado apresentado, que culminou com a elaboração do demonstrativo denominado de “Infração 1\_IE 134883850\_Lista de Grupos de Estoque\_2018”, vide CD-R de fl.133, reflete o agrupamento de diversos códigos num mesmo item, conferindo autenticidade e dando credibilidade e certeza ao levantamento efetuado, motivo pelo qual não posso acolher a argumentação da defesa.

No que diz respeito ao argumento de que alguns produtos são fatiados ou processados no estabelecimento, recebendo um novo código, e que não vende, por exemplo, peça inteira de queijo, como bem ressaltou o autuante, o estabelecimento fiscalizado se trata de um CENTRO DISTRIBUIDOR DA EMPRESA – CD – que compra em grande quantidade e somente efetua transferências às suas lojas para futura venda a consumidores finais.

Portanto, o estabelecimento em comento não fatia e nem processa tais produtos, adquirir os referidos produtos inteiros (2,5 Kg) ou fatiados em embalagens de 150g do seu fornecedor, e transfere esses mesmos produtos às suas lojas, exatamente como os comprou, conforme se pode observar nos DANFES (fls. 218 a 229) de entradas (fornecedor) e de saídas (autuado).

No tocante à alegação de desconsideração das perdas e quebras normais decorrentes da atividade desenvolvida pela Impugnante, constato que todos os produtos que apresentaram omissões de saídas tiveram as suas perdas calculadas com base no percentual determinado pela Portaria 445/98, ou seja, 2,05 % tratando-se do segmento de comércio varejista de supermercados.

Isto pode ser observado no demonstrativo “Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista geral de omissões” (fl. 17 a 19, relatório parcial, e integralmente no CD-R de fl. 133), a partir da fl. 16 do relatório, onde estão listados os produtos que apresentaram omissões de saídas, todo o quantitativo inicial de omissão de saída calculado para cada produto, sem exceção.

Em relação ao recorte apresentado pela Impugnante, ele foi extraído da fl. 17 dos autos, onde no demonstrativo de omissões se encontram os produtos que apresentaram omissões de entradas, sendo que somente para os produtos que apresentaram omissões de saídas, as perdas são

calculadas.

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “*exorbitante*” da multa sugerida (100%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária.

A multa aplicada na presente autuação foi de 100%, expressamente prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, não havendo, portanto, do que se falar em confisco.

Ademais, este Órgão não possui a devida competência para analisar contestações que envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99.

Quanto aos Acórdãos trazidos pela defesa de decisões administrativas e judiciais de outros estados da Federação, as mesmas não fazem coisa julgada no estado da Bahia, sequer vinculam o julgador, motivo pelo qual não podem ser acolhidos em socorro da defendente.

Outrossim, igualmente descabe a aplicação do artigo 112 do CTN, vez inexistir qualquer dúvida do julgador frente ao cometimento da infração apontada.

De tudo exposto, voto pela PROCEDENCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0002/20-4** lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 338.197,65**, acrescido da multa de 100% prevista no artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de setembro de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR