

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 281424.0002/20-4
<b>RECORRENTE</b>	- BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0186-01/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 16/06/2023

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0144-12/23-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. Na análise das razões e dos demonstrativos da autuação, fora modificada a autuação devido ao atendimento ao disposto no art. 3º, III da Portaria SEFAZ nº 445/98 com base na planilha, foi identificado produtos idênticos que constam tanto em omissão de entradas como em omissão de saídas, com codificação divergente, sendo possibilitado agrupar em um só produto. Verifica-se então, que tem razão o autuado quanto à compensação de produtos que tiveram omissão de entradas e omissão de saídas demonstradas no referido demonstrativo. Exclusão do lançamento dos valores correspondente à diferença entre os valores cobrados de omissão de saídas e os valores recalculados, após agrupamento de mercadoria com denominação idêntica ou similares. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negado o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado, no qual a JJF julgou Procedente 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 às fls. 140 a 168. O autuante em Informação fiscal prestada, às fls. 235 a 246.

A JJF decidiu com o seguinte voto condutor:

### 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.

Observo, 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, tomndo-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, 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, 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.

Inconformado com a decisão de piso, o advogado da recorrente apresenta peça recursal, fls. 273/291, sendo reiterativa da peça impugnativa, conforme segue:

Inicialmente aborda a tempestividade da peça recursal e discorre quanto a **preliminar de nulidade suscitada em relação às informações trazidas pelo Fisco**, por meio de planilha, alegando serem 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 a **fiscalização 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. Portanto, 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 – fl. 276, por amostragem, indicando diferenças entre os dados declarados pelo autuado no SPED, em relação às saídas consideradas.

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.

Pede por perícia técnica no levantamento analítico disponibilizado pelo Estado certamente atestaria a situação ora narrada. Pontua que o mesmo acontece com as operações de entradas do levantamento de estoque apresentado pela fiscalização, elabora o quadro – fl. 277 e 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).*

Deduziu 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.

Tece 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 discriminá-la 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.

Reclama 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 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. Cita alguns exemplos extraídos da planilha fiscal – fl. 281.

Ressalta que a 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 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 ainda que 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 da 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 desconsideração das perdas e quebras normais decorrente da atividade desenvolvida pela Impugnante.

Aborda quanto 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.

Diz que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lídima 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 CF, 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/proportionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Neste sentido, indica que em julgados recentes, o TJ-PE 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 inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), o STF 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, fato este, o entendimento acima vertido vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios, a exemplo decisão do TJ-RN.

Aponta que as multas aplicadas são de modo desproporcional, pois servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, 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.

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.

Presente na sessão de videoconferência, a Dra. Viviane Vale de Oliveira – OAB/PE nº 18.598, que acompanhou o julgamento deste PAF.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra decisão da 1ª JJF, que por unanimidade julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 18/03/2020 para exigir ICMS e multa em razão da omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, em levantamento quantitativo de estoques no exercício fechado de 2018.

O recorrente em sede de recurso pede a nulidade ou improcedência do lançamento com base nas suas argumentações. Entretanto, denego a nulidade suscitada tendo em vista que, foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração em lide, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, pois o fato gerador da infração que compõem o lançamento está bem determinado, a descrição é clara e os elementos constitutivos do débito tributário estão descritos nos demonstrativos, dos quais o autuado recebeu cópia de todos os relatórios sintéticos e analíticos necessários à caracterização da infração de forma impressa sob às fls. 08 a 45 e em mídia CD-R (fl. 133), conforme intimação sob às fls.137 e respectivo aviso de recebimento à fl. 138, facilitando assim, o pleno exercício do direito de defesa.

Quanto ao pedido de diligência/perícia apresentado em peça impugnatória e reiterada em sede de recurso, por entender que os elementos constantes nos autos são suficientes para formação da convicção do julgador 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, com base nos termos do artigo 147, I, “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência/perícia suscitada.

O cerne da autuação, conforme já mencionado no relatório, resultou na aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado (2018), sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das saídas.

Alega o recorrente 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. Cita alguns exemplos extraídos da planilha fiscal – fl. 281.

Ressalta que a 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 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 1/2 peça de queijo, a pedido do cliente, mas que não é o comum.

Compulsando os autos e da análise dos demonstrativos da autuação, em atendimento ao disposto no art. 3º, III da Portaria SEFAZ nº 445/98 com base na planilha “Infração 1\_IE 134883850\_Omissões\_Exercício Fechado\_2018, observa-se que produtos idênticos constam tanto em omissão de entradas como em omissão de saídas, com codificação divergente, mas mantendo a discriminação que possibilita agrupar em um só produto. Verifico então, que tem razão o autuado quanto à compensação de produtos que tiveram omissão de entradas e omissão de saídas demonstradas no referido demonstrativo. Assim, concluo pela exclusão do lançamento dos valores da base de cálculo de R\$ 124.044,70, com ICMS de R\$ 22.328,05, correspondente à diferença entre os valores cobrados de omissão de saídas e os valores recalculados, após agrupamento de mercadoria com denominação idêntica ou similares, elencados em planilha abaixo:

Código	UniD	Descrição	Qtd Omiss	Preço Médio	VI Omiss	TIPO DE OMISSÃO	NOVA QUANT OS	NOVO VALOR OS	DIFERENÇA
500032318_1	KG	BACAL MORHUA SALG KG	265,74	34,41	9.144,08	ENT			
500058520_1	KG	BACAL MORHUA SALG KG	550,00	46,95	25.822,50	SAÍDA	284,26	13.346,01	12.476,49
500044585_1	KG	LINGUICA FGO CG KG	229,05	7,66	1.754,54	ENT			
500634960_1	KG	LINGUICA FGO CG KG	546,00	9,39	5.126,94	SAÍDA	316,95	2.976,16	2.150,78
500248462_1	KG	PRES S/GORD SEARA KG	499,84	14,50	7.247,69	ENT			
500239538_1	KG	PRES SGORD INT SA KG	377,36	13,78	5.200,01	SAÍDA	0,00		5.200,01
500239688_1	KG	QJ GORG AZ CRUZ KG	19,19	46,10	884,71	ENT			
500255138_1	KG	QJ GORG CRUZ KG	352,41	30,58	10.776,70	SAÍDA	333,22	10.189,87	586,83
500048495_1	KG	QJ MUS DAVACA KG	4.516,62	20,79	93.900,53	SAÍDA	4.066,17	84.535,67	9.364,86
500722108_1	UN	QJ MUS FAT DVAC 150G	63,00	4,25	267,75	ENT			
500044039_1	KG	QJ MUS LGT DVA MN KG	10,00	26,50	265,00	ENT			
500146035_1	KG	QJ MUS LGT DVA MN KG	140,80	25,05	3.526,96	SAÍDA	130,80	3.276,54	250,42
500051046_1	KG	QJ MUS NACIONAL KG	3.238,85	18,00	58.299,35	ENT			
500221335_1	KG	QJ MUS NACIONAL KG	525,18	16,80	8.823,06	ENT			
500249039_1	KG	QJ MUS NACIONAL KG	78,66	17,00	1.337,22	ENT			
500141891_1	KG	QJ MUS NACIONAL KG	10.093,35	16,19	163.411,34	SAÍDA	6.250,66	101.198,19	62.213,15
500724283_1	KG	QJ MUS PC PRESID KG	99,07	19,20	1.902,14	ENT			
500732816_1	KG	QJ MUS PC PRESID KG	8.557,28	20,73	177.392,50	SAÍDA	8.458,21	175.338,69	2.053,81
500054572_1	KG	QJ MUS TIROLEZ PC KG	83,74	25,56	2.140,47	ENT			
500713422_1	KG	QJ MUS TIROLEZ PC KG	3.212,55	23,59	75.783,96	SAÍDA	3.128,81	73.808,63	1.975,33
500249156_1	KG	QJ PRA DAVACA INT KG	845,78	24,67	20.865,37	SAÍDA	641,38	15.822,84	5.042,53
500249043_1	KG	QJ PRA DAVACA MN KG	204,40	23,50	4.803,35	ENT			
500255166_1	KG	QJ PRA ESF CRUZ KG	97,84	37,56	3.675,02	ENT			
500149799_1	KG	QJ PRA ESF CRUZ KG	193,99	46,77	9.072,91	SAÍDA	96,15	4.496,94	4.575,97
500064126_1	KG	QJ PRA ITACOL INT KG	155,40	26,62	4.136,67	SAÍDA	122,22	3.253,50	883,17
500067586_1	KG	QJ PRA ITACOL MN KG	33,18	29,01	962,49	ENT			
500047614_1	KG	QJ PRA LG DVAC MN KG	420,23	24,95	10.484,69	SAÍDA	347,73	8.675,86	1.808,83
500045174_1	KG	QJ PRA LGT DAVACA KG	72,50	26,50	1.921,30	ENT			
500109606_1	KG	QJ PRATO NACIONAL KG	118,09	17,50	2.066,56	ENT			
500026944_1	KG	QJ PRATO NACIONAL KG	14.422,24	19,55	281.954,77	SAÍDA	14.304,15	279.646,13	2.308,64
500696493_1	UN	REQ CREM PCALDAS200G	72,00	3,39	244,08	ENT			
500570015_1	UN	REQ CREM TRAD GV200G	1.556,00	3,08	4.792,48	SAÍDA	1.484,00	4.570,72	221,76
500152248_1	KG	SATHE TIPO BACAL KG	749,68	20,24	15.173,52	ENT			
500115674_1	KG	SATHE TIPO BACAL KG	643,39	20,10	12.932,12	SAÍDA	0,00		12.932,12
								781.135,75	124.044,70

Desta forma, concluo pela redução do valor do lançamento histórico do auto de R\$ 338.197,65 para R\$ 315.869,60.

Quanto à alegação recursal para o produto “ACAI FROOTY NAT BANA” de que o Fisco aponta uma omissão de entradas de 6 unidades (2202 - 2196 = 6), não haveria tal omissão, verifico que o mesmo é computado por dois códigos distintos, 500159714\_1 e 500185818\_1, ambos apresentam omissão de entradas e nada há de se analisar visto que tal omissão não foi objeto de cobrança

neste lançamento.

A mesma alegação recursal para o produto “SMOOTHIE PAPAYA NAT”, em que o Fisco aponta uma omissão de entradas, não há o que ser verificado, aponto que tal infração não serviu de base para cobrança de tributo neste lançamento.

Quanto a alegação do recorrente de que não vende peça inteira de queijo e que o referido produto é fatiado sendo vendido em bandejas próprias ou ainda existir o fato do produto ser utilizado para compor um kit, como tabua de frios ou bandeja com queijo, presunto e salame, verifico nos autos que o sujeito passivo só alega, porém não traz qualquer comprovação que tenha efetuado operações com os CFOP 1926 ou 5926 - Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação. Entendo que o argumento defensivo não desonerou o sujeito passivo de elidir o cometimento da infração, configurando-se aqui a situação prevista no art. 143 do RPAF:

*“Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.*

Quanto a alegação da multa ser exorbitante no patamar de 100% e inconstitucional, sinalizo que está prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, não havendo, portanto, do que se falar em confisco. Ademais, não está na competência deste Conselho questionar a Constitucionalidade da legislação Estadual nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99.

Diante do exposto voto pela PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, alterando o valor cobrado para R\$ 315.869,60.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0002/20-4** lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 315.869,60**, 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, 02 de maio de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS