

**PROCESSO** - A. I. Nº 269369.0011/19-8  
**RECORRENTE** - RONDELI COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0190-02/21-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFRAZ EXTREMO SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 15/09/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0273-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS. Após a análise efetuada das quantidades indicadas como omissão de saída pela auditoria fiscal e a planilha de unificação dos códigos de entradas vs saídas acostadas pelo recorrente, conclui-se que existiram omissões de saídas através de códigos de entrada e saída com omissão em quilos e as entradas e saídas com omissão de 50 unidades. Infração parcialmente elidida. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada na defesa. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através de Acórdão JJF nº 0190-02/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/09/2019, composto por apenas uma infração, com valor histórico de R\$ 114.565,62:

***Infração 01 – 04.05.02** – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e 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, no período de janeiro a dezembro de 2018.*

***Enquadramento legal:** art. 2º, inc. I, art. 23-B da Lei nº 7.014/96 c/c art. 83, inc. I do RICMS/2012 e art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98.*

Em sede de **defesa**, a empresa autuada apresentou peça impugnatória às fls. 66 a 69. **Informação fiscal** às fls. 76 a 78, na qual conclui pela manutenção integral do Auto de Infração. **Diligência** pela 2ª JJF às fls. 81 e 82 acerca dos seguintes procedimentos:

- a) Se pronunciar acerca dos erros identificados no levantamento quanto aos códigos dos produtos, quanto à possibilidade ter causado divergências na apuração do débito.
- b) Considerar e aplicar o percentual de perdas previsto no § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98, com a nova redação dada pela Portaria nº 001 de 03/01/2020, conforme acima transcrito, em relação a cada item de mercadoria que tenha apurado omissão de saídas;
- c) Refazer o demonstrativo de débito, se necessário.

Na **informação à diligência fiscal** (fls. 87 a 90) o autuante se manifesta quanto ao solicitado no item “a” que:

*“Percebe-se que não há obrigatoriedade legal na realização de agrupamento. Na auditoria em questão, e de conformidade com a prática da empresa, percebemos que as mercadorias estão bem identificadas pela sua descrição e principalmente pelo código específico da mercadoria (...).”*

Sobre o item “b” acolheu e aplicou o percentual de 2,05% por entender tratar-se um supermercado.

A referida JJF exarou decisão pela Procedência Parcial da autuação, às fls. 103 a 109, a seguir

transcrita:

### **VOTO**

*Conforme relatado acima, o Auto de Infração em análise, imputa ao sujeito passivo a acusação do cometimento de uma infração à legislação do ICMS, apurada através de levantamento quantitativo de estoque por item de mercadoria em exercício fechado, onde foi constatada a ocorrência de falta de recolhimento do imposto por omissão de saída de mercadorias tributáveis.*

*Importante registrar que a autuada é contribuinte do ICMS, inscrito no CAD-ICMS, no regime NORMAL, apura o ICMS no sistema de conta corrente fiscal e desenvolve a atividade econômica 4639/7-01 – comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, dentre outras secundárias.*

*O contribuinte tomou conhecimento do início da ação fiscal, mediante Termo de Intimação para Ciência de Início de Fiscalização, encaminhado aos seus representantes em 25/06/2019, fls. 08 e 09, assim como o Termo de Início de Fiscalização, fl. 04, lavrado pelo autuante em 1º/07/2019.*

*A ciência da lavratura do Auto de Infração, foi dada ao contribuinte através da mensagem 137478, postada em 19/09/2019, através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, lida em 24/09/2019, fls. 61 a 63-v, oportunidade que lhe foi entregue cópia do demonstrativo analítico, fls. 11 a 55, gravado em arquivo eletrônico no CD, fl. 57, tendo este sido elaborado pelo autuante de forma clara e precisa, contendo todos os elementos, fórmulas e informações necessárias à compreensão e entendimento da acusação.*

*Assim, pode o contribuinte exercer plenamente seu direito de defesa e contraditório expondo argumentos que julgou pertinentes, tanto assim, que em função deles, foi determinada a diligência para esclarecimentos por parte do autuante e correção de possíveis equívocos apontados na peça impugnatória, tudo realizado em observância ao § 1º do art. 18 do RPAF/99.*

*Outro fato que justificou a decisão dos membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal em determinar a realização da diligência, foi a alteração da Portaria nº 445/98, ocorrida em 03/01/2020, através da Portaria nº 001, que modificou a redação do seu art. 3º, § 1º, passando a prever que na apuração de débitos do ICMS mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, deverão ser considerados, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação de percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período.*

*Apesar de constar no cadastro de contribuintes, que a autuada é uma empresa cuja atividade é o comércio atacadista, que a princípio não caberia a aplicação dos percentuais de perdas previstos na citada portaria, a diligência foi determinada, com base nos fatos narrados na defesa e informação fiscal e em consideração de que somente o autuante pode atestar a atividade econômica efetivamente desenvolvida pela empresa autuada, haja vista que o fato do registro mercantil ou cadastral indicar o ramo atacadista, não há impedimento legal para o exercício do comércio varejista, como ocorreu no presente caso.*

*Fato que se confirmou, conforme informação do autuante no cumprimento da diligência, identificando a atividade do contribuinte como SUPERMERCADO, postando inclusive fotografia do local, justificando a aplicação do percentual relativo as perdas de 2,05%, correspondente aos estabelecimentos que desenvolvem o comércio varejista de SUPERMERCADOS, consoante art. 3º, § 1º inc. I da Portaria nº 445/1998.*

*Observe que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares; a descrição do fato infracional se apresenta de forma clara; é possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.*

*Os dados utilizados no levantamento quantitativo que resultou na exação, foram aqueles constantes nos registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD, elaborada e transmitida pelo contribuinte, assim como os dados constantes dos documentos fiscais tanto recebidos como emitidos por ele, que ao serem auditados não sofreram qualquer alteração na sua integridade.*

*Ressalto que não se trata de exigência fiscal por presunção, de modo que afasto a arguição de nulidade suscitada na defesa sob o argumento de que a exação foi injustificada e até ilegal, posto que foi baseada em fatos não susceptíveis de tributação e ainda em elementos precários e inseguros, apenas decorrente de uma presunção.*

*Contrariamente a este argumento da defesa, ressalto que a infração foi constatada através de aplicação de regular roteiro de auditoria aprovado pela SEFAZ e regido pela Portaria nº 445/98, utilizando como ferramenta o sistema de Lançamento de Crédito Tributário, homologado pela Administração Tributária tendo como base fatos concretos e não presunções.*

*Quanto ao pedido de diligência, registro que foi deferido no sentido de esclarecer os pontos objetivamente apontados na defesa, resultando na redução do valor da infração.*

*No mérito, a acusação fiscal diz respeito a falta de recolhimento do ICMS decorrente da omissão de saída de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, tampouco registro na sua escrita fiscal.*

*A omissão de saídas foi apurada através de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias,*

que se constitui em uma modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuintes, 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.

O levantamento que resultou na exigência fiscal, se mostra um meio eficiente de se determinar a regularidade da escrita fiscal dos contribuintes. Trata-se de procedimento largamente empregado pelo Fisco estadual, sendo de natureza muito simples, pois consiste no cotejamento das quantidades das entradas e saídas de mercadorias ocorridas num determinado período com base nos dados na Escrituração Fiscal – EFD e respectivos documentos fiscais emitidos e recebidos, ambos declarados previamente aos fiscos.

Estes dados, armazenados na SEFAZ, ao serem manipulados, não sofrem qualquer alteração, tampouco interferência por parte do fiscal, são submetidos para validação a equação matemática:  $\text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ENTRADAS} - \text{ESTOQUE FINAL} = \text{SAÍDAS REAIS}$ , que por sua clareza, não deixa dúvidas quanto aos resultados obtidos

Quando as saídas reais são maiores do que as saídas declaradas, conclui-se que esta diferença é decorrente de entradas não declaradas. Ocorrendo o inverso, a diferença decorre de omissão de saídas.

Esta auditoria deve ser acompanhada do levantamento das entradas e das saídas, dos estoques inicial e final, do demonstrativo do preço unitário médio, e de um resumo demonstrativo das omissões. As quantidades das entradas e das saídas encontram-se declaradas nos documentos fiscais recebidos e emitidos; as quantidades dos estoques são as que se encontram registradas no Livro Registro de Inventário, enquanto os preços unitários são determinados em função da ocorrência de diferenças de entradas ou de saídas.

Esta apuração pode ser feita examinando-se cada documento fiscal, ou, mediante uma depuração das quantidades e valores informados na EFD, consoante exigência do art. 248 do RICMS/2012.

Não se pode olvidar da característica objetiva do levantamento quantitativo, motivo pelo qual deve ser combatido de forma objetiva e pontual com a indicação precisa de eventuais equívocos que possam alterar o resultado obtido pelo fiscal.

Para tanto, necessário se faz que o sujeito passivo confira o levantamento, com base nos mesmos elementos utilizados pela fiscalização e demonstre as incorreções, porventura existentes, o que reveste de crucial importância a entrega ao contribuinte das planilhas detalhadas contendo as quantidades das entradas e das saídas, por item de mercadoria auditada, e dos estoques inicial e final, e a demonstração do preço unitário médio, de modo que possa defender-se objetivamente.

No caso concreto, tal providência foi adotada pelo autuante, conforme já registrado no relatório.

O art. 4º da Portaria nº 445/98, determina que a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita fiscal.

O autuante, no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, atendeu ao que preconiza a citada portaria, no que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, no seu art. 3º:

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

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

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

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

A defesa apontou objetivamente dois fatos que considerou indicativo do cometimento de equívocos pelo autuante na elaboração do levantamento.

O primeiro refere-se ao fato que diz ter sido ignorado pelo autuante que a empresa “...compra determinadas mercadorias que se destinam a sofrer algum tipo de transformação, ex.: compra a barra (entrada com nota fiscal); e transforma em fatiado (saída e entrada pelo controle interno da empresa e venda do produto transformado para as empresas do grupo) - (emissão de nota fiscal – saída)”.

Para demonstrar tal ocorrência, diz ter elaborado “uma planilha com base na planilha do fiscal autuante ‘List Geral Prod Omissão Saída’ (que segue em anexo) na qual foi incluída uma coluna “Código Saída” que corresponde as respectivas saídas das mercadorias”, além da planilha: “VENDAS DEFESA”.

Um segundo equívoco apontado pela defesa refere-se aos “produtos de códigos 737631 - EMB. BOBINA UNISOLD e 207950 - EMB. DISCO ISOPOR são materiais de uso e consumo utilizados na elaboração dos produtos”,



*portanto, entende não haver omissão de saídas desses itens.*

*O autuante, em sede de informação fiscal, ao analisar a primeira, afirmou que do exame da escrita fiscal, constatou que a empresa realizou a venda dos produtos que lista, utilizando-se do código de produto 184446, fato demonstrado na planilha anexada pela defesa no CD, fl. 65. Ou seja, “LOMBO da marca CERATTI, SALAMINHO da marca ALEGRA, PRESUNTO da marca KIDELLI e PEITO DE PERU DA SADIA tem entradas registradas com um código e uma descrição cada um, mas tem saídas alegadamente registradas em apenas um único código e descrição. Tudo junto e misturado. Isso é demonstrado pela defesa”.*

*Portanto, não acatou a arguição defensiva e manteve os itens no levantamento.*

*Nesse sentido, repito que os dados que serviram de base para o levantamento são os dados da EFD, transmitidos pelo contribuinte através do SPED-Fiscal e das notas fiscais por ele emitidas e recebidas, informações cuja responsabilidade é sua, inclusive quanto a qualquer erro cometido nos registros fiscais, descabendo qualquer arguição nesse sentido, haja vista que se equívocos ocorreram na escrita fiscal, estes deveriam ser tempestivamente retificados, como prevê a legislação de regência.*

*Assim, a existência de eventuais erros dessa natureza na EFD de conhecimento do contribuinte, deveria ter sido motivo de retificação dos arquivos a ser requerida pelo próprio contribuinte, obedecidas as condições previstas no art. 251 do RICMS/2012.*

*No caso em análise, os supostos equívocos na EFD não foram objeto de pedido de retificação antes do início da ação fiscal. Portanto, considero acertada a decisão do autuante.*

*Quanto ao segundo fato apontado pela defesa, o autuante na revisão já procedida quando da informação fiscal prestada, acatou o argumento e elaborou “nova Planilha denominada OMISSÃO SAÍDA NOVO CÁLCULO”, na qual excluiu os produtos 737631 – EMB. BOBINA UNISOLD e 207950 – EMB. DISCO ISOPOR.*

*Por fim, no cumprimento da diligência, identificando a atividade econômica efetivamente desenvolvida pela empresa no ramo varejista, em observância ao princípio da verdade material, reduziu as quantidades do levantamento aplicando o percentual de 2,05% a título de perda, roubo e extravio, resultando como valor da infração o ICMS de R\$ 92.832,71, conforme demonstrado na planilha OMISSÃO SAÍDA NOVO CÁLCULO, fl. 91 e 92.*

*Destarte, considero a revisão procedida pelo Auditor Fiscal autuante correta, de forma que a acato integralmente.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Inconformado com a decisão acima proferida, o sujeito passivo protocolou o Recurso Voluntário às fls. 121 a 142.

Inicia demonstrando a tempestividade do referido recurso voluntário e segue com uma síntese dos fatos.

Sobre a alegação cometida na infração 01, o sujeito passivo, através dos seus representantes, discorre sobre a inexistência de omissão de saídas e justifica a diferença de estoque através da modificação de códigos de produtos na entrada/saída e que foram transformados / fatiados / envasados e adicionado um novo código nas saídas. Diz que tais operações foram registradas em documentos fiscais e declaradas na escrituração fiscal digital com o devido recolhimento do tributo estadual.

Aduz o recorrente que o autuante verificou ter ocorrido diferença de estoque resultante do  $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas/compras} - \text{Estoque final} = \text{Saídas/vendas}$  (supostamente reais e superior ao valor das saídas declaradas). Porém, justifica que, conforme já alegado, a diferença de estoque no procedimento de levantamento somente fora identificada em razão do fato da empresa ter registrado determinados itens/mercadorias com um código e realizado a subsequente saída com outro. Adiciona que o sujeito passivo consiste em um estabelecimento comercial atacadista, voltado para a rotulagem e embalagem de produtos alimentares, bem como o envasamento e fracionamento de alimentos, em geral, “fatiamento de frios”.

Diz que a empresa diariamente realiza aquisição de barras inteiras de presuntos, apresuntados, mortadelas, queijos, salames, etc., que são registrados no seu livro de entrada. Contudo, boa parte desses produtos são submetidos a uma atividade de fatiamento, fracionamento e envasamento para que sejam encaminhados para outros supermercados do grupo. Nesta saída, os produtos que foram fatiados são rotulados com um código de saída divergente aos da entrada, porém uniforme para cada categoria de itens. Daí diz constar a diferença encontrada pelo autuante, visto que o confronto se deu apenas com produtos com o mesmo código de entrada/saída.

Afirma não existir recolhimento a menor de ICMS, pois esses produtos que foram fatiados e embalados com códigos de saída diferentes, foram devidamente escriturados na ECF através de notas fiscais eletrônicas e tiveram sua apuração e recolhimento devido do imposto. Diz que pensar diferente e manter a presente acusação fiscal é afirmar que o contribuinte deve recolher o ICMS em duplicidade, fato que implica em locupletamento ilícito do Estado.

Acrescenta que foi juntado planilha “Venda\_Defesa” com o número de todos os documentos fiscais, que albergaram as operações de vendas realizadas, com essa quantidade de mercadorias submetida ao processo de fatiamento/embandejamento e, reafirma que tais documentos fiscais foram registrados na EFD do contribuinte. Traz um recorte do demonstrativo da planilha “Venda\_Defesa” do produto *Queijo Mussarela*:

Pad. Queijo Mussarela Kg - código entrada 155560,212458,273996,429171,818879,834963,870897,872520,830585; código saída 188360

Transação	Código	Descricao	Marca	Grupo	Código Barras	Descrição Dpto	Cód Dcto	Descrição Dcto	Dt Mvto	Número Dcto	Qtde
05610155971	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	02/01/2018	7597	25,41
05610156382	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	03/01/2018	7604	115,52
05610156820	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	04/01/2018	7631	29,21
05610156706	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	04/01/2018	7623	5,75
05610156650	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	04/01/2018	7620	47,36
05610156757	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	04/01/2018	7626	11,11
05610157486	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	08/01/2018	7668	101,61
05610157370	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	08/01/2018	7663	1,63
05610157338	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	08/01/2018	7661	7,96
(...)											
05610235266	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	22/12/2018	11586	19,25
05610236009	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	26/12/2018	11626	103,32
05610235932	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	26/12/2018	11621	257,70
05610235886	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	26/12/2018	11618	125,35
05610235703	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	26/12/2018	11607	75,69
05610235665	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	26/12/2018	11605	103,72
05610235622	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	26/12/2018	11603	103,62
05610235584	188360	Pad. Queijo Mussarela Kg	Diversos	Pad Insumos	0000001883602	Insumos	6181	Saida - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	26/12/2018	11601	102,22
											25.152,11

“Vê-se que a quantidade dos referidos produtos submetidos ao processo de fatiamento e vendidos com o código nº 188360 (25.152,11 KG) corresponde à diferença (supostamente emitida) identificada pelo agente fiscal (25.679,20 KG), considerando-se as naturais perdas e extravios que se sucedem entre a aquisição dos produtos em barras e sua transformação em fatias.”

Aduz que a situação exposta acima referente ao *queijo mussarela* é a mesma para todos os produtos relacionados pelo autuante.

Afirma que a empresa demonstrou e comprovou, que a diferença identificada no levantamento quantitativo de estoque, decorre de o fato de quantidade considerável desses produtos terem sido adquiridos em *Peças/Barras* e escriturados sob um determinado código no registro de entradas. Posteriormente, passado por um processo de transformação em fatias, dispostas em bandejas ou envasadas e registrada com um novo código nas saídas, porém devidamente registrado, escriturado e apurado o imposto sobre essas vendas.

Requer o provimento deste recurso a fim de que se reforme a decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal e, com isso, seja determinado a total improcedência da presente acusação fiscal, tanto à título de “valores de ICMS” quanto à título de “multa”.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dr. Igor Lubiana Chisté – OAB/ES nº 23.644, que exerceu a fala por parte do recorrente.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, proferida pela 2ª JF - Acórdão JF nº 0190-02/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, em valor histórico após julgamento de piso de R\$ 92.832,71.

O PAF se desenvolveu sobre uma infração, sendo a acusação do sujeito passivo da falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem

a emissão de documentos fiscais.

Em seu Recurso Voluntário, o recorrente anexou tabelas em formato Excel onde faz a associação das mercadorias de entrada (códigos de entrada) e as referidas saídas com códigos diferentes aos da entrada, pelo fato da saída ser em produtos fatiados, embalados ou envasados. Passo a analisar tais informações, conforme planilha acostada aos autos pelo sujeito passivo:

1	Códig		Descrição	Código Sai	QTD OMISSA	Total da saíd
2	866644	KG	Queijo Gouda Kg Zero Lactose . Uniao K	152285	6,58	89,88
4	150061	KG	Mortadela Bolon. Ouro Pç. Kg Peça P/fat	185388	470,97	
5	163554	KG	Mortadela Bolognella Kg P/ Fatiar Perdiga	185388	14,11	
6	163619	KG	Mortadela Defumada Kg Fatiado Sadia K	185388	89,61	
7	405396	KG	Mortadela Bolonha Kg Defumada Seara K	185388	289,44	
8	903485	KG	Mortadela Defumada Kg . Marba KG	185388	49,27	
9					913,40	995,86
11	145262	KG	Chester Lanche Perdigão Pç. Kg Peça P	187380	295,13	
12	149691	KG	Apresuntado Kg Fatiado Sadia KG	187380	305,28	
13	151807	KG	Presunto Coz. Kg Peca P/Fatiar Perdigao	187380	976,69	
14	174025	KG	Presunto Peru Coz. Kg Peça P/fatiar Sad	187380	342,11	
15	177539	KG	Peito Chester Kg Defumado Perdigao KG	187380	47,05	
16	184624	KG	Apresuntado Kg Fatiado Pif Paf KG	187380	595,19	
17	186031	KG	Presunto Coz. Fatiado Kg Fatiado Sadia	187380	769,97	
18	210153	KG	Apresuntado Kg Fatiado Perdigao KG	187380	334,60	
19	505420	KG	Presunto Coz. Kg Fatiado Pif Paf KG	187380	544,69	
20	511129	KG	Presunto Coz. Kg S/Capa Gord. Peperi A	187380	221,75	
21	550191	KG	Bruster Lanche Kg Peca P/Fatiar Lebon K	187380	140,89	
22	620688	KG	Lombo Tipo Canadense Kg . Ceratti KG	187380	25,63	
23	818984	KG	Presunto Suino Kg Fatiado Seara KG	187380	985,74	
24	819000	KG	Apresuntado Kg Fatiado Seara KG	187380	365,37	
25	819042	KG	Presunto Kg Fatiado Lebon KG	187380	88,42	
26	832154	KG	Peito Frango Kg Fatiado Sadia KG	187380	157,15	
27	888648	KG	Salame Italiano Kg . Alegria KG	187380	17,32	
28	900362	KG	Presunto Coz. Kg Fatiado Kidelli KG	187380	736,73	
29	202410	KG	Salame Italiano Kg . Seara KG	187380	28,24	
30	165085	KG	Peito Peru Defumado Light Kg Peça P/Fa	184446	112,40	
31	902225	KG	Lanche Ave Kg Peca Kidelli KG	184446	237,54	
32	902233	KG	Presunto Coz. Kg Peca Kidelli KG	184446	61,60	
33	888834	KG	Salaminho Kg . Alegria KG	184446	15,16	
34	604372	KG	Lombo Suino Kg Pca Fatiar Condimento	184446	3,67	
35	604380	KG	Lombo Suino Kg Pca Fatiar Ervas Finas	184446	3,00	
36					7.411,31	7.484,65
38	155560	KG	Queijo Mussarela Kg Peca P/Fatiar Vene	188360	568,94	
39	212458	KG	Queijo Prato Kg Fatiado Veneza KG	188360	159,94	
40	273996	KG	Queijo Mussarela Kg (2.5kg) Light Davac	188360	47,52	
41	429171	KG	Queijo Mussarela Kg Peça P/ Fatiar Ama	188360	317,25	
42	818879	KG	Queijo Mussarela Kg Fatiado Mais Vida K	188360	7.360,70	
43	834963	KG	Queijo Mussarela Kg Peca P/ Fatiar Pres	188360	614,31	
44	870897	KG	Queijo Prato Kg President KG	188360	192,79	
45	872520	KG	Queijo Mussarela Kg . Pic Nic KG	188360	165,54	
46	830585	KG	Queijo Mussarela Kg Fatiado Damare KG	188360	16.252,21	
47					25.679,20	25.152,11
49	190578	KG	Peito Frango Defumado Kg Peça P/Fatias	274135	64,60	
50	826987	KG	Finesse Frango Kg Fatiado Seara KG	274135	73,95	
51	874884	KG	Peito Frango Defumado Kg Fatiado Pif Pa	274135	62,64	
52	897779	KG	Lanche Ave Kg . Kidelli KG	274135	537,46	
53					738,65	401,92



55	819077	KG	Linguica Calabresa Defumada Kg Reta Fa	494909	119,54	
56	891894	KG	Linguica Calabresa Kg Defumada Kidelli K	494909	29,04	
57	901563	KG	Linguica Calabresa Kg Fatiada Defumada Kidelli KG		61,32	
58					209,90	316,66
60	158097	KG	Blanquet Peru Kg Familia Sadia KG	643750	29,57	
61	819050	KG	Peito Peru Defumado Kg Fatiado Seara K	643750	270,71	
62					300,29	390,73
64	269530	UN	Pad. Massa Pizza f 30 20x140g Transfor	183326	430,00	380,00
65						

Após análise da tabela, percebo que as saídas com códigos diferentes aos da entrada estão, em sua grande maioria, com quantidade superior ao considerado pelo autuante como “quantidade de omissão”. Apenas 2 itens encontram-se com omissão de saída, que são as entradas de códigos 190578, 826987, 874884, 897779 e saída pelo código 274135 (peito de frango) com omissão de 336,73 kg e as entradas com código 269530 e código de saída 183326 (massa pizza) com omissão de 50 unidades. Utilizando a planilha do autuante para encontrar o custo médio destes produtos, temos os seguintes valores para o código de saída 183326:

Código	Descrição	Código Saída	QTD OMISSÃO	Total da saídas	OMISSÃO SAÍDA	P.M.	B.C.	ICMS
269530	UN Pad. Massa Pizza f 30 20x140g Transfor	183326	430,00	380,00	50,00	1,88	94,00	16,92

Já com relação ao produto com códigos de entradas 190578, 826987, 874884, 897779 e saída pelo código 274135 (peito de frango) não foi possível fazer o levantamento, visto que as entradas se encontram com as seguintes descrições:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	BASE DE CÁLCULO
190578	KG Peito Frango Defumado Kg Peça P/Fatiar Ceratti KG	R\$ 1.225,84
826987	KG Finesse Frango Kg Fatiado Seara KG	R\$ 517,67
874884	KG Peito Frango Defumado Kg Fatiado Pif Paf KG	R\$ 890,72
897779	KG Lanche Ave Kg . Kidelli KG	R\$ 2.624,84

E suas saídas têm como descrição “*Pad. Peito de Frango Cozida Kg*”, conforme planilha:

Transação	Código	Descrição	Marca	Grupo	Código Barras	Descrição Dpto	Cód Dcto	Descrição Dcto	Dt Mvto	Número Dcto	Qtde Unitária
05610156757	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	04/01/2018	7626	1,45
05610158261	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	11/01/2018	7700	11,36
05610158423	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	11/01/2018	7710	11,55
05610155815	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	02/01/2018	7589	8,67
05610155866	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	02/01/2018	7592	7,58
05610156650	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	04/01/2018	7620	4,95
05610157257	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	08/01/2018	7657	0,58
05610157338	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	08/01/2018	7661	3,83
05610157648	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	09/01/2018	7674	1,91
05610159144	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	15/01/2018	7744	0,64
05610158229	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	11/01/2018	7698	11,48
05610158334	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	11/01/2018	7705	10,88
05610158555	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	11/01/2018	7719	11,72
05610162757	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	29/01/2018	7914	8,01
05610163745	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	01/02/2018	7958	4,66
05610164130	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	01/02/2018	7976	0,88
05610166280	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	09/02/2018	8079	1,69
05610169658	274135	Pad. Peito Frango Cozido Kg	Diversos	Pad Insumos	0000000031967	Insumos	6181	Saída - Venda ( P/ Lojas Da Ba ) NF-E 056	22/02/2018	8199	2,17

Deste modo, fico impossibilitado, diante das provas apresentadas, de fazer a devida liquidação desses produtos, visto terem preços médios distintos e não ser possível identificar na saída quais os “tipos” de Peito de Frango, para que possa associar às entradas. Desta forma, mantenho o valor integral apurado pelo autuante perante os itens 190578, 826987, 874884 e 897779.

Destarte, é possível afirmar que existem omissões de saídas para os itens apontados. Para os demais produtos, podemos observar que quase a sua totalidade existiram diferenças com possíveis omissões de entrada.

Na planilha anexada pelo sujeito passivo, nomeada “*Vendas\_Defesa*”, observo que em cada aba consta o código de saída dos produtos, onde há código de transação, código do produto, tipo de produto, marca, grupo, código de barras, descrição departamento, descrição documento, data movimentação, número do documento fiscal de saída e quantidade unitária.

Para a confirmação das notas fiscais de saída, foi verificado nos arquivos .txt das escriturações fiscais digitais se constavam escriturados tais documentos, por amostragem, no respectivo mês de movimentação. Como a exemplo:

- Nota Fiscal de nº 9.357 de 11/06/2018 do produto *queijo gouda kg*:

|C100|1|0|U010|55|00|1|19357|29180607143827000365550010000093571101919355|11062018|11062018|240,56|1|0|0|240,56|0|0|0|0|240,56|43,29|0|0|0|0|0|0|0|

|C190|000|5102|18|240,56|240,56|43,29|0|0|0|0|0|

- Nota Fiscal de nº 8.178 de 20/02/2018 do produto *linguiça calabresa reta kg*:

|C100|1|0|U001|55|00|1|18178|29180207143827000365550010000081781101682673|20022018|20022018|1093,72|1|0|0|1093,72|0|0|0|0|1093,72|196,87|0|0|0|0|3,78|17,39|0|0|

|C110|8|PADARIA|

|C190|000|5102|18|1093,72|1093,72|196,87|0|0|0|0|0|

Conforme o exposto, após a análise efetuada das quantidades indicadas como omissão de saída pela auditoria fiscal e a planilha de unificação dos códigos de entradas vs saídas acostadas pelo recorrente, concluo que existiram omissões de saídas através dos códigos de entrada 190578, 826987, 874884, 897779 e saída pelo código 274135 com omissão de 738,65 kg e as entradas com código 269530 e código de saída 183326 com omissão de 50 unidades, totalizando R\$ 16,92.

Diante dos fatos, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário no valor remanescente de R\$ 963,55.

#### VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, divirjo do voto prolatado pela i. Relator em Prover em Parte o Recurso Voluntário, pois vislumbro que a acusação de omissão de saídas apurada através da auditoria de estoque, na forma realizada, apresenta insegurança e, em consequência, nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o lançamento de ofício é NULO por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

No caso presente, ao analisar os demonstrativos que fundamentam a acusação fiscal de omissão de saídas, às fls. 11 a 55 dos autos, observo que são admissíveis as alegações recursais de que a diferença de estoque apurada na ação fiscal decorreu da transformação de parte dos produtos originalmente adquiridos, cujas aquisições em peças e sob códigos diversos foram fatiadas e atribuído novo código sob nº 188360, consoante exemplifica às fls. 131 a 134 dos autos, cujo *mix* foi transferido para suas filiais através de documentos fiscais, os quais deveriam ser objeto de consideração no levantamento fiscal, sob pena de macular a auditoria de estoque.

O preposto fiscal, às fls. 78 e 88 dos autos, mantém seu procedimento fiscal em desconsiderar tais saídas, sob código 188360, por entender que:

*“... o procedimento correto da empresa, conforme legislação vigente, que disciplina o SPED Fiscal/EFD seria: O cadastro dos itens movimentados pela empresa deve ser informado nos registros 0200, onde, dentre outras informações, deve constar a unidade com a qual os itens de mercadorias são inventariados. Quando ocorre a comercialização de itens utilizando-se unidades diferentes da unidade de inventário o contribuinte deve informar os respectivos fatores de conversão nos registros 0220.”*

Portanto, não há dúvida de que houve venda dos produtos adquiridos e posteriormente fatiados, ou seja, transformados em *mix* que continha diversos produtos adquiridos em único item, sob código diverso dos adquiridos, os quais foram objeto de transferências para suas filiais através de documentos fiscais, os quais, obrigatoriamente, deveriam ser considerados no levantamento fiscal e, para tal, uma vez não cumprida a determinação regulamentar para tal circunstância, caberia à autoridade fiscal, quando da ação fiscal, intimar o contribuinte a informar o código derivado dos produtos adquiridos e transformados para, em seguida, contabilizar as respectivas saídas na auditoria de estoque, sob pena de tornar sem segurança a



infração com base no levantamento fiscal.

Diante destas considerações, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de ofício, nos termos do art. 20 do RPAF, concluo pela NULIDADE do Auto de Infração, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269369.0011/19-8**, lavrado contra **RONDELI COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 963,36**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota, Eduardo Ramos de Santana, João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes e Igor Lucas Gouveia Baptista.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS