

PROCESSO - A. I. Nº 281424.0001/22-4  
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0126-05/22-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/10/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0323-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADAS. Verificando-se, num mesmo exercício fiscal, diferenças tanto de entradas como de saídas apuradas através de levantamento quantitativo, exige-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de saída. Autuada não apresentou elementos de prova que pudessem desfazer a exigência tributária. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 21/03/2022, exige ICMS de R\$ 51.486,36, acrescido da multa de 100%, sob acusação de falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas 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 no exercício de 2019. (**Infração 01 - 004.005.002**).

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após consignar que o processo encontra-se revestido de todas as formalidades legais, indeferir o pedido de diligência fiscal e, no mérito, tecer as seguintes considerações:

**VOTO**

[...]

*No mérito, a autuada acaba reprisando em muitos pontos as suas alegações preliminares.*

*A postulação estatal ora sob apreciação exige diferenças de ICMS em virtude de omissões de saídas de mercadorias sem a devida cobertura documental, isto é, sem emissão das notas fiscais correspondentes, apuradas em quantidade superior às omissões de entradas, diferenças estas identificadas através do levantamento quantitativo de estoques, por tipo de mercadoria, efetuado em exercício fechado, precisamente o de 2019.*

*Na realidade, a auditoria seguiu a metodologia usual aplicável no levantamento quantitativo de estoques, conforme os procedimentos preconizados nos dispositivos da Port. 445/98.*

*À luz da EFD transmitida pelo estabelecimento autuado, o autuante colheu os dados de estoque inicial e final declarados e movimentação de entradas e saídas, produto a produto, de tal sorte que as diferenças de quantidades implicaram em omissão de saídas sujeitas ao ICMS, liquidadas de acordo com a técnica de tributação prevista. Se para alguns itens não há informações inventariadas, é que desta maneira o contribuinte declarou.*

*Aliás, no tocante às marcas de requeijão e margarina discriminadas na impugnação, constata-se que ditos itens não foram alcançados na autuação.*

*Do mesmo modo, os agrupamentos de códigos foram efetivados quando se constatou afinidade de itens, inclusive trazendo o autuante casos concretos à fl. 175 da peça informativa, dentro da lista de **grupos de estoque** por ele produzida, demonstrativo acostado no CD de fl. 93. A defendente, ao contrário, **não apontou um***

*caso específico de inconsistência de agrupamento ou erros de conversão em unidade de medida, estas últimas harmonizadas em unidades, quilos e litros.*

*No que tange à multa, não há que se falar em redução de 100% para 70%, em função do que dispunha o art. 8º, II da Port. 445/98. Efetivamente, este último percentual menor se aplicava quando havia omissão de entradas, fora da hipótese dos autos. Aqui a omissão é de saídas, com previsão sancionatória no art. 42, III, “g” da Lei 7.014/96. Incabível o art. 112 do CTN porque inexistem dúvidas sobre qual percentual aplicar.*

*Igualmente não comporta a alegação reducional da pena de 100% para 20% ou 30%, em razão da alegação empresarial do primeiro percentual ser confiscatório, irrazoável ou desproporcional.*

*Na verdade, a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração encontrou respaldo em comando de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7.014/96.*

*Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.*

*Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.*

*Quanto à alegação de confisco, falece competência a esta JJF apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.*

*Sem aplicabilidade, aqui também, do mandamento do art. 112 do CTN.*

*Afasto, pois, o pedido de redução da **penalidade**.*

*Isto posto, considero o auto de infração inteiramente **PROCEDENTE**.*

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo apresentou, às fls. 199 a 216 dos autos, Recurso Voluntário, no qual, inicialmente, entende que o caso merece ser reanalisado para declarar a nulidade e/ou improcedência do lançamento, diante das seguintes alegações.

**1. Das preliminares de nulidade – PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA:**

- a) Da ausência de comprovação da infração e descon sideração da totalidade das operações efetuadas, repercutindo no exercício do contraditório e da ampla defesa, pois o lançamento fiscal alicerça-se unicamente em planilha denominada “*DEMONSTRATIVO: OMISSÃO DE SAÍDA/ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – LISTA GERAL DE OMISSÕES*”, sem demonstrar analiticamente como chegou a tais conclusões. Então o cerceamento ao direito de defesa decorreu da parca apresentação das provas da autuação, por ter a fiscalização deixado de exibir os inventários com os estoques inicial e final, e as notas fiscais (entrada e saída), impossibilitando o direito de defesa.
- b) Da ausência de amparo legal quanto à metodologia de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, porquanto o levantamento fiscal descon siderou as determinações fixadas na Portaria nº 445/98, adotando a metodologia própria de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, uma vez que a tal Portaria determina que a metodologia requer alguns cuidados para ser acurada, como rigor na quantificação das mercadorias e atentar para a unidade de medida (caixa, unidade, fardo, etc.) e reagrupar itens idênticos, o que não fora observado.
- c) Da ilegal aplicação da alíquota genérica de 18% para todos os produtos supostamente não registrados, eis que a autuação deveria ter feito referência à legislação específica e aplicado a alíquota devida para cada produto supostamente comercializado sem emissão de nota fiscal.

**2. Dos fundamentos de mérito:**

- a) Da violação ao princípio da verdade material pela equivocada metodologia utilizada no levantamento analítico de estoque quando apontou omissões de saídas para os produtos autuados considerando apenas os estoques iniciais e finais, e as operações de entradas e saídas somente do exercício autuado, pois, ao adotar essa metodologia, o autuante foi induzido a erro ao centralizar a análise unicamente no exercício de 2019, pois considerou para os itens autuados estoques iniciais ou finais zerados, o que jamais poderiam estar zerados, havendo flagrante equívoco nas informações dispostas na obrigação acessória do recorrente. Assim, defende que o fato de o levantamento ter se baseado unicamente nas informações prestadas pelo recorrente é insuficiente para comprovar o lançamento, provocando sua improcedência,

pois, se houvesse a retificação da obrigação acessória, para ajustar os valores de estoque finais, não prosperaria a acusação de omissão de saída, sendo o levantamento temerário, ilícito e incerto, ou seja, baseado em presunção, atropelando o princípio da estrita legalidade, eis não ser razoável o estabelecimento não apresentar único item do produto em estoque inicial e final. Por isso, a retificação da obrigação acessória é fundamental para demonstrar a improcedência da autuação.

- b) Da desconsideração da existência de um mesmo produto com códigos diversos, o que afronta a Portaria nº 445/98, pois, ao fazer promoções, para controle dos estoques e identificação do produto, utiliza-se diferentes códigos, o que impossibilita o fisco presumir omissão de saída 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, cuja situação agrava ainda pelo fato do trabalho realizado desprezar as determinações da dita Portaria que determina, em razão da diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas, agrupar num mesmo item as espécies de mercadorias afins, do que ressalta outro tipo de equívoco: a diversidade entre a embalagem adquirida e a revendida, o que enseja operações com um mesmo produto realizadas com códigos diferentes. Assim, requer a realização de diligência/perícia ou que seja determinada a retificação da obrigação acessória. Pede a improcedência do lançamento.
- c) Do equívoco no enquadramento da multa, pois, mesmo diante da comprovação da insubsistência da autuação, ainda subsiste a impropriedade da multa exigida eis que, apesar de a Lei estabelecer a multa de 100%, é fato que a Portaria nº 445/98 determina a de 70%, devendo aplicar a penalidade menos severa ao contribuinte, nos termos do art. 106 c/c o art. 112 do CTN.
- d) Da exorbitância da multa aplicada de 100% que assume feições confiscatórias, vedada pela Constituição Federal, do que cita acórdão do STF confirmando o patamar razoável de 20% e 30%.
- e) Do *in dubio pro contribuinte*, eis que, exposta a fragilidade do lançamento fiscal, impõe-se a consideração do benefício da dúvida em prol do contribuinte, insculpido no art. 112 do CTN, aplicando-se a interpretação mais favorável ao contribuinte, declarando-se a nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração.

Assim, requer seja provido o Recurso Voluntário, com declaração de nulidade e/ou improcedência do lançamento fiscal e, sucessivamente, que seja reduzida ou mesmo afastada a multa, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, como também, no caso de dúvida, se interprete a norma da forma mais favorável ao recorrente (art. 112 do CTN).

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dra. Pammela Galvão que exerceu o seu direito de fala em defesa do contribuinte.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, que julgou procedente o Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir do sujeito passivo o ICMS de R\$ 51.486,36, apurado através de levantamento quantitativo de estoque, no exercício de 2019, por constatar operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, em valor superior ao das entradas omitidas.

Inicialmente, quanto à preliminar de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de preterição do direito de defesa, decorrente da ausência de comprovação da infração e desconsideração da totalidade das operações efetuadas, por ter a fiscalização deixado de exibir os inventários com os estoques inicial e final, e as notas fiscais (entradas e saídas), impossibilitando o direito de defesa, *deve-se ressaltar* que todos os papéis de trabalho que substanciam a infração constam nos autos, a título de exemplo, às fls. 7 a 36 dos autos, e integralmente em mídia eletrônica, à fl. 93, no qual,

consoante arquivos discriminados às fls. 94 e 95 dos autos, contêm: lista geral, lista preços médios, omissões do exercício, relação das notas fiscais de entradas e das saídas, relatório da omissão de saídas, cuja mídia, contendo os ditos arquivos, foi entregue ao contribuinte através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, consoante recibo às fls. 96 e 97 dos autos, fato este que comprova a inexistência da alegada preterição de defesa, eis que a inexistência de quantidades de diversos itens (porém nem todos itens) nos estoques, iniciais e/ou finais, decorre da própria informação do contribuinte, de sua estrita responsabilidade, quanto a sua escrituração fiscal, através da EFD enviada à SEFAZ pelo SPED, conforme veremos adiante. Rejeitada a preliminar.

De igual modo, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração sob a alegação (de mérito) de ausência de amparo legal quanto à metodologia de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, por desconsiderar determinações na Portaria nº 445/98, quanto: a quantificação das mercadorias, a unidade de medida (caixa, unidade, fardo, etc.) e reagrupar itens idênticos.

Contudo, como se comprova no relatório “Lista de grupos de estoques” (fls. 17/18), ínsito na mídia de fl. 93 do PAF, dos 388 itens auditados, os produtos afins foram agrupados no levantamento fiscal, como também foram padronizadas as unidades de medidas, não tendo o recorrente sequer apontado qualquer produto que se enquadrasse na citada falha, de modo a embasar a alegação, a qual se realiza de modo genérico e sem fundamentação.

Da mesma maneira, não procede a alegação de ser ilegal a aplicação da alíquota genérica de 18% para todos os produtos, pois, conforme se constata do levantamento fiscal, com exceção do “jerked beef” que possui redução da base de cálculo com carga tributária de 12%, todos os demais produtos auditados são tributados à alíquota de 18%, por não contemplar produtos isentos, sujeitos ao regime de substituição tributária, cesta básica ou supérfluos.

Quanto à alegação recursal de que a omissão de saída apurada no levantamento analítico de estoque decorre do fato de considerar para os itens autuados apenas as operações de entradas e saídas do exercício autuado, além dos estoques iniciais e finais zerados, os quais jamais poderiam estar zerados, havendo flagrante equívoco nas informações dispostas na obrigação acessória do recorrente, que são insuficientes para comprovar o lançamento, pois, se houvesse a retificação da obrigação acessória, para ajustar os valores de estoque finais, não prosperaria a acusação de omissão de saída, sendo o levantamento temerário, ilíquido e incerto, **temos a ressaltar que:**

- 1º) A auditoria do estoque trata de equação (ciência exata), cujo estoque escritural, necessariamente, deverá corresponder ao estoque físico apurado pelo contribuinte no fim do exercício, sendo improdutiva qualquer alegação de movimento de estoque, a título de ajustes ou controles internos de estoque, se não consignado através de documentos nos livros fiscais.
- 2º) Há de registrar que, como previsto no art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Convênio ICMS 143/06).

Por sua vez, à época, o artigo 215 do RICMS/BA, previa que a escrituração dos livros fiscais seria feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, **sob sua exclusiva responsabilidade**, conforme a seguir:

*“Art. 215. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade”.*

Portanto, como visto, nos termos dos art. 215 e 247 do RICMS, o contribuinte é o responsável pela fidelidade dos dados inseridos na sua EFD, sob sua exclusiva responsabilidade, cujos documentos fiscais devem refletir fielmente a operação, de modo a consubstanciar meio de prova do ocorrido quando da efetiva operação.

Válido ressaltar que, à época dos fatos, o art. 225 do Decreto nº 13.780/12, disciplinava que o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar as mercadorias existentes no estabelecimento na data



do balanço, no caso no último dia de cada ano:

*Art. 225. O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. S/Nº, de 15/12/70).*

Portanto, não é a Escrita Fiscal Digital que é inconsistente e muito menos que tem de se amoldar aos ajustes ou controles internos de estoque da empresa, pois, o estoque final de cada exercício, que automaticamente é o estoque inicial do exercício seguinte, será composto das mercadorias existentes **fisicamente** no estabelecimento no final de cada ano, objeto do inventário (contagem física), devendo, ainda considerar os estoques em poder de terceiros (inclusive em trânsito) ou de terceiros em poder do estabelecimento, cuja aferição física, repita-se, é de inteira responsabilidade do contribuinte, nos termos do art. 215 do RICMS/BA, e **de impossível** verificação por ser **pretérita**, cujos dados foram enviados pelo contribuinte à SEFAZ, via SPED/EFD, e utilizados pelo fisco que identificou as diferenças quantitativas.

Diante de tais considerações, as diferenças quantitativas de saídas de mercadorias, apuradas via auditoria de estoques, **não podem ser atribuídas a eventos operacionais e muito menos a erro no levantamento físico do estoque (evento pretérito)**, salvo provas documentais de responsabilidade exclusiva do contribuinte, conforme legislação retro citada, mas, sim, à saída de mercadorias sem documentação fiscal, em decorrência de uma conclusão lógica aritmética.

Ademais, ao contrário do que alegado pelo recorrente, no levantamento quantitativo existem itens que constam quantitativos de estoques iniciais e/ou finais, o que já denota uma inconsistência da alegação de que houve “erros” nos estoques, por ser inconcebível estarem zerados, uma vez que não se aplica para todos os itens auditados.

Por sua vez, a retificação da EFD é permitida, desde que obedecendo o que trata o artigo 251 do RICMS, ou seja, desde que o contribuinte **não esteja sob ação fiscal**, pois, se assim fosse, tornaria sem efeito a auditoria de estoque apurada, diante da simples adequação das novas quantidades inventariadas às diferenças apuradas, que decorrem dos dados apurados/informados pelo próprio contribuinte, dentre os quais o levantamento físico do estoque, de impossível aferição pretérita, razão suficiente para indeferir a realização de diligência/perícia, por ser considerada impraticável, ou mesmo a autorização para retificação da EFD.

*“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

*[...]*

*§ 2º Será considerada de plano sem validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos em que o contribuinte esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.*

*§ 3º A retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, quando resultar em alteração de informações que vise a reduzir ou a excluir o imposto ou multa, não acarretará anulação, alteração ou improcedência do lançamento.”*

Destaque-se, ainda, que o recorrente não apresenta objetivamente qualquer oposição aos números apurados e sequer comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repita, se lastreia em documentos fiscais e aferição física dos estoques, constatação fática e pretérita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

Por fim, a multa de 100% prevista para a omissão de saídas sem documentação fiscal, apurada através da auditoria de estoque, está prevista no art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, instrumento legal para tal, cuja hierarquia da norma se sobrepõe a aludida Portaria nº 445/98, não se incluindo na competência deste órgão julgador, nos termos do art. 125, I e III do COTEB, Lei nº 3.956/81, a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão de me abster de qualquer juízo acerca do alegado caráter confiscatório da multa.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0001/22-4**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 51.486,36**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS