

PROCESSO	- A. I. N° 108529.0008/20-9
RECORRENTE	- WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0039-06/23-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/01/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0454-12/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças nas saídas através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base em tal constatação, vez não emitidos os documentos fiscais para tais operações. Os argumentos defensivos apresentados não se mostram capazes de elidir totalmente a acusação fiscal, tendo sido feito a devida redução por parte da servidora estranha ao feito em sede de Informação Fiscal, com a aplicação do índice de perdas previsto para as operações dos contribuintes que atuam no atacado e no varejo. Infração parcialmente mantida. Não acolhidas as arguições de nulidade. Negado o pleito para realização de perícia técnica/diligência. Manutenção do percentual de multa, por falta de amparo legal para sua redução ou exclusão. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos simultâneos – de Ofício e Voluntário - em face do pronunciamento colegiado da 4ª JJF nº 0039-06/23-VD, que desonerou o sujeito passivo de parte do débito outrora imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, bem como pela insurgência do autuado contra a referida Decisão na parte em que sucumbiu, na forma do art. 169, I, “b” do referido regulamento.

O Auto de Infração em julgamento foi lavrado em 25 de junho de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 646.876,08, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 004.005.001. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2017 e 2018).

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte nos seguintes termos:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa autuada.

(...)

No mérito, a acusação se reporta a constatação de omissão de saídas de mercadorias advinda da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

A respeito de tal procedimento e a sua legalidade e juridicidade, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de nota fiscal.

Sua definição pode ser aquela indicada no Acórdão 216/2017, de 02/06/2017, prolatado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, que entendo didática e esclarecedora:

“O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo”.

Nos mesmos moldes, assim entende a Receita Federal, através de julgamento da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, através do Acórdão 12-21520, de 23/10/2008, cuja Ementa reza:

(...)

Digna de registro é a decisão do Tribunal de Justiça do estado da Bahia, publicada no Diário Oficial da Justiça na página 532, Caderno 2, Entrância Final, em 18/02/2021, em grau de Embargos, cujo trecho destaco, e que trata de julgamento acerca de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que segundo a decisão “...constitui modalidade de procedimento fiscal regular, consistindo em operação matemática de soma e subtração, permitindo apurar que, na data da medição, foi constatada a efetiva ocorrência de omissão de entrada ou de saída de mercadorias tributáveis.

Com efeito, as alegações da Embargante de que não lhe foi fornecido o cálculo das diferenças apuradas, ou seja, de que a atuação foi levada a cabo sem prova de materialidade das acusações, não restaram demonstradas, cabendo o registro de que o levantamento realizado pela fiscalização levou em conta dados fornecidos pela própria contribuinte, que ensejaram a caracterização da infração, sendo disponibilizado no PAF, contendo os nomes dos produtos, relação das notas fiscais de entradas e saídas, valores (vide docs. 07 a 17 juntados com a inicial), dados que demonstram a ocorrência das infrações apontadas, havendo, portanto, prova documental suficiente adunada pelo Fisco que não foi confrontada pela Embargante por prova documental ou pericial capaz de revertê-la, salvo, frise-se, por meio de meras alegações.

Ademais, é cediço que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída, nos termos do artigo 204 do Código Tributário Nacional. Destarte, ante a ausência de nulidade demonstrada e considerando-se que o lançamento tomou por base os arquivos magnéticos produzidos e entregues pela própria Embargante, como por ela dito na inicial, cuja relação de mercadorias e planilhas de cálculos constam do PAF não há suporte de juridicidade na arguição de cerceamento de direito de defesa por ausência de dados informativos, de modo que a rejeito”.

E mais adiante prossegue: “A possibilidade aventada pela Postulante, de ocorrência de uma série de equívocos que poderiam ter contribuído para eventuais erros no lançamento do débito quando da realização da auditoria pela Fazenda Estadual, são infundadas e desprovidas de qualquer amparo probatório, incapazes, logo, de infirmar a legalidade de que goza o levantamento realizado, com o agravante de que a responsabilidade pela veracidade das informações constantes em seus arquivos magnéticos é dela própria, como acentuado pelo Embargado.

Reafirma-se, por oportuno, que à Embargante foi oportunizado, no curso do Processo Administrativo Fiscal, a eventual demonstração da efetiva ocorrência dos mencionados equívocos, o que não foi feito, bem como não o fez quando da oposição destes Embargos, desistindo da prova pericial, limitando-se a suscitar hipóteses desprovidas de qualquer elemento probatório.

Não existe dúvida plausível (e demonstrada cabalmente) quanto à segurança da autuação fiscal, quanto aos valores constantes dos demonstrativos fiscais e que dão lastro à exigência fiscal, resultado do levantamento contábil com a existência de omissão de entradas (e saídas) de mercadorias”.

E por fim, arremata: “Como acima afirmado, os levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias - procedimento fiscal rotineiro e normatizado pela Portaria 445/98 – utilizado pela fiscalização, com adoção do valor da omissão de maior expressão monetária, bem como utilização dos arquivos magnéticos elaborados e fornecidos pela própria Embargante, é método legal, não sendo passível de ser nulificado sem prova que revele se encontrar ele viciado.

O TJBA, aliás, já reconheceu a legalidade da presunção e da realização de levantamento quantitativo de estoques com base em registro contábeis dos contribuintes”.

Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado na infração do Auto de Infração, se apresenta como técnica fiscal de apuração de regularidade das atividades do contribuinte, com aspecto legal e não como medida extremada ou extraordinária de que venha a se valer a Fiscalização, diferentemente do que entende a defesa.

E em todos os textos acima reproduzidos, a ênfase é para a análise de documentos fiscais, e não de documentos internos do contribuinte, como pretende a defesa.

Como já visto, a acusação posta se reporta a auditoria de estoques e tal matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

“Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:

I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado”.

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

A situação presente nos autos (omissões de saídas) é abordada no artigo 4º da Portaria 445/98:

“Art. 4º 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, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita”.

Quanto a isso, não remanesce qualquer dúvida, sendo, pois, pacífico o entendimento para tal infração.

Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias saíram sem emissão de notas fiscais, e consequentemente, sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tal infração.

De acordo com a legislação acima posta e 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.

E aqui é relevante se esclarecer mais uma vez, que os resultados apurados não se tratam de qualquer presunção, como entende a defesa, e sim, fatos concretos e demonstrados pelos dados que compõem o levantamento, extraídos unicamente dos registros fiscais informados pela empresa.

E esta assertiva se justifica, pelo fato de que as hipóteses legais para a adoção de presunção se encontram no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;”

b) revogada;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante”.

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 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 por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante,

todos retirados da EFD do contribuinte.

Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, registrando mais uma vez ter a empresa recebido os demonstrativos elaborados ao curso da autuação.

Logo, num primeiro momento, diante do fato de terem sido observados os princípios de auditoria aplicáveis ao caso, bem como os do processo administrativo fiscal, respeitando os mesmos, inexiste qualquer violação, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contraditório, além do princípio da legalidade, bem como obedecidos os procedimentos regulamentares e normativos, tornando o feito isento de qualquer mácula que o contamine com nulidade ou improcedência.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

(...)

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferir-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, estranho ao feito ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação à infração contestada, o que prejudica o pedido feito.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, sendo plenamente respeitado seu direito à ampla defesa e ao exercício do contraditório.

Necessário, ainda, se esclarecer estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

O arquivo deve ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a empresa autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma do mencionado Convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes

livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, sendo de sua única responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, acaso existentes.

Vale esclarecer que o Registro de Inventário, a exemplo dos demais livros fiscais utilizados como base para o levantamento fiscal realizado pelo autuante, foi transmitido pelo autuado, com base em seus dados existentes, sendo que este livro possui como regra geral o fato de dever ser escriturado pelas empresas que mantenham mercadorias e produtos em estoque na data de encerramento de seu balanço patrimonial, atentando para a necessidade de atender aos preceitos da legislação, especialmente o ICMS, IPI e o IRPJ.

Se destina a arrolar, pelos seus valores, identificando as mercadorias, matérias primas, produtos acabados, semiacabados, além de bens em almoxarifado, inclusive em poder de terceiros e os pertencentes a terceiros em poder do estabelecimento, existentes na data do balanço patrimonial levantado, de acordo como artigo 261 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Assim havendo mercadorias já lançadas no sistema da empresa, mas ainda não entradas fisicamente no estabelecimento, conforme alegado pela defesa em sustentação oral, tais operações e quantidades deveriam ser indicadas no Registro de Inventário como mercadorias suas em poder de terceiros, no caso ou as transportadoras ou seus fornecedores, o que não se tem notícias nos autos.

Na ausência de estoques, tal fato deve ser igualmente mencionado no livro.

No novo Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018, aprovado pelo Decreto 9.580/18, a obrigatoriedade do Livro Registro de Inventário se encontra no artigo 275, inciso I, mantidas as demais exigências acima listadas.

Na EFD, o bloco H, com informações do inventário, deverá ser informado junto com a movimentação do segundo período de apuração subsequente ao levantamento do balanço. Em regra, as empresas encerram seu balanço no dia 31 de dezembro, devendo apresentar o inventário até sessenta dias após tal data, ou seja, na escrituração de fevereiro. Havendo legislação específica, o inventário poderá ter periodicidade diferente da anual e ser exigido em outro período.

Assim, temos que no referido bloco H, que, como visto, destina-se a informar o inventário físico dos estabelecimentos, nos prazos previstos acima, os registros a serem informados são:

Registro H001: abertura do bloco H, este que deve ser gerado para abertura do bloco H, indicando se há registros de informações no bloco. Obrigatoriamente deverá ser informado “0” no campo IND_MOV no período de referência fevereiro de cada ano, relativamente a 31/12 do ano anterior.

Registro H005: totais do inventário, este que deve ser apresentado para discriminar os valores totais dos itens/produtos do inventário realizado em 31 de dezembro de cada exercício, ou nas demais datas estabelecidas pela legislação fiscal ou comercial.

Registro H010: inventário, este que deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque.

Registro H020: informação complementar do inventário, este registro que deve ser preenchido para complementar as informações do inventário, quando o campo MOT_INV do registro H005 for de “02” a “05”.

Por fim, o registro H990: encerramento do bloco H, que se destina a identificar o encerramento do bloco H e a informar a quantidade de linhas (registros) existentes no bloco.

Assim, frente ao resultado apurado, em procedimento que seguiu estritamente a legislação relativamente aos procedimentos no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o qual possui característica eminentemente objetiva, e específica.

A resolução da lide passa, pois, pela análise da verdade material trazida aos autos pelas partes, o que passo a fazer, não sem antes tecer rápidas considerações acerca da prova em direito tributário.

(...)

Convém registrar que a atividade probatória das partes tende à constituição dos fatos, mediante convencimento do julgador”.

Assim, se percebe ser a dilação probatória um ônus, posto que quem não prova, não ganha, e tendo havido o lançamento na forma prevista em lei, com a devida comprovação nos autos, passa a ser do contribuinte o ônus de trazer a contraprova, sendo a hipótese caso este não apresente tal contraprova, estará sujeito ao ato de lançamento e a consequente aplicação de penalidades.

Em relação aos argumentos defensivos apresentados (existência de um mesmo produto com códigos diversos e desconsideração das perdas), analiso cada uma delas neste momento.

Ao argumento de existência de um mesmo produto com códigos diversos, com efeito, o artigo 3º, inciso III, da Portaria 445/98 prevê:

“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”. (Grifei).

De tal redação se infere que as condições para a realização do agrupamento são duas, a saber: se tratar de um mesmo produto ou quando ocorrer pequena variação entre itens.

Nos exemplos trazidos pela defesa, se constata a existência de diversos códigos, mas de produtos diversos em sua essência, perfeita e devidamente identificados nos registros de inventários, o que inviabiliza o requerido agrupamento, não sendo, igualmente, a hipótese de serem os produtos indicados mesmos itens, até pelo fato de ser o agrupamento não uma obrigação, mas apenas uma possibilidade, consoante visto no texto normativo acima destacado.

Desta forma, ainda que agrupados os itens, as diferenças de saídas sem emissão de notas fiscais permaneceriam, a se ver pelos testes realizados por amostragem por este relator, fato igualmente confirmado pela servidora estranha ao feito, quando da informação fiscal, que de forma explícita, contundente e didática demonstrou não trazer qualquer alteração nos valores autuados tal adoção requerida.

Assim, a arguição defensiva apresentada não pode ser acolhida.

Já em relação às perdas, que de acordo com a defesa não teriam sido consideradas pelo autuante, importante ressaltar ter a servidora responsável pela informação fiscal, atendido o pleito da defesa, realizando os devidos e necessários ajustes, ainda que a empresa não procedesse com a emissão de notas fiscais com o CFOP 5927, mas aplicando a regra geral inserida no artigo 3º da Portaria 445/98, apresentando novos valores para a infração, não contraditados pela autuada, passando a mesma para os valores de R\$ 236.928,98 para 2017, e R\$ 344.507,40 para 2018, respectivamente.

Tais valores equivalem a percentual de quase 10% a título de redução, quando a previsão contida na Portaria 445/98 é de 0,99%.

Entretanto, analisando as planilhas elaboradas pela responsável pela informação fiscal, observo ter a mesma cometido equívoco no momento de realizar o cálculo, uma vez que tomou por base, o valor total das entradas, e não o valor das omissões apuradas com eventuais ajustes quanto a reduções, o que representou numericamente uma redução percentual em torno de 10% que se apresenta totalmente distorcida da realidade, diante da metodologia equivocada de apuração utilizado.

Isso em que pese a qualidade de seu trabalho e a competência e capacidade da servidora, reconhecida por toda a SEFAZ, inclusive em inúmeros outros processos em que figurou como autuante, todavia a falibilidade humana é sempre uma possibilidade, tendo ocorrido neste caso específico.

Desta maneira, em nome do princípio da celeridade processual, efetuei o recálculo dos percentuais de perdas sobre os valores omitidos, e não sobre os valores das entradas, técnica que reputo a mais correta, a partir dos dados contidos na mídia que acompanha a informação fiscal.

O resultado apurado foi o de débito de R\$ 247.878,83 para o exercício de 2017 e R\$ 354.151,47 para 2018.

No que diz respeito ao pleito defensivo para que o percentual de multa aplicada seja considerado confiscatório,

inconstitucional, ou reduzido/abonado, algumas observações são pertinentes.

A primeira delas, é quanto a inconstitucionalidade. Existe vedação a tal apreciação conforme se depreende da leitura do artigo 125, inciso I da Lei 3.956/81, segundo o qual, “Não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade”.

Outro aspecto a ser observado, diz respeito a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário, que deve observar algumas peculiaridades de conduta ao realizá-lo.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, a serem por ele obedecidos, um deles, da mais alta 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”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

(...)

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

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, bem como os seus percentuais de redução, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, ao realizar o lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, a sua aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante ou vontade de quem quer que seja.

A respeito do aspecto confiscatório, pertinente mencionar o fato de ter o STF no mês de fevereiro de 2022, reconhecido a repercussão geral no RE 1.335.293, a fim de discutir, quanto ao mérito, o tema 1.195, assim definido: “Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido”.

Se encontra no STF para ser apreciado o RE 1.335.293/SP, cuja relatoria se encontra a cargo do Ministro Kássio Nunes Marques, por meio do qual se decidirá se multas não qualificadas, como a do presente caso, podem ultrapassar 100% do tributo devido.

Houve o reconhecimento da repercussão geral em 18 de fevereiro de 2022, à unanimidade. No texto em que constatou a possibilidade de julgamento do tema pelo STF o relator, ministro Luiz Fux, expôs precedentes do Supremo sobre o assunto, que proíbem penalidades superiores ao valor do tributo devido, oportunidade na qual destaco, pela sua pertinência, o seguinte trecho, datado de 17/12/2021, no exercício da Presidência da Corte, ao se manifestar sobre a matéria:

(...)

Ex positis, nos termos do artigo 1.035 do Código de Processo Civil de 2015 e artigos 323 e 326-A do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, manifesto-me pela EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO SUSCITADA e submeto o tema à apreciação dos demais Ministros da Corte”.

É o caso do ARE 1.307.464, julgado entre 07 e 14 de maio de 2021 pelo plenário virtual da 2ª Turma, e publicado em 07/06/2021, tendo como Relator o Ministro Edson Fachin. Pela decisão unânime, se considerou regular lei de Santa Catarina de multa no percentual de 50% do tributo devido, sob o seguinte argumento consoante consta na Ementa:

(...)

Posso, ainda, pela sua pertinência, trazer decisão relativa a Apelação Cível 1009578-58.2014.8.26.0590, julgada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, através da sua 6ª Câmara de Direito Público, decisão do Desembargador Reinaldo Miluzzi, julgada em 28/09/2020, cujos trechos destaco:

(...)

Por conta de tais decisões recentíssimas, não posso considerar os paradigmas trazidos, por se referirem a decisões bem mais antigas ou em desarmonia com o entendimento acima exposto, que não refletem o entendimento atual das Cortes Superiores do país.

Registro, em contraponto a afirmação defensiva, que em nenhum momento se aventou nos autos a possibilidade de ter agido o contribuinte, com dolo, simulação ou fraude, não havendo que se falar em multa qualificada, figura inexistente na legislação do estado da Bahia.

Quanto a pleito defensivo formulado relativo ao teor do artigo 112 do CTN, esclareço inexistir qualquer dúvida que propicie a aplicação do mesmo no caso em tela.

Pelas razões expostas ao longo do presente voto, tenho a autuação com o PARCIALMENTE PROCEDENTE em R\$ 602.030,30, na forma anteriormente indicada:

*2017
R\$ 247.878,83*

*2018
R\$ 354.151,47.”*

O Recurso de Ofício refere-se à desoneração promovida de ofício pelo d. Relator e acolhida pelos pares, ao constatar que houve equívoco da Acusação ao realizar a apuração da infração quanto às perdas. Houve destaque para o fato de que, inicialmente, o pleito do Contribuinte foi atendido, sendo realizado os devidos ajustes no demonstrativo, ainda que a empresa não procedesse com a emissão de notas fiscais com o CFOP 5.927, mas aplicando a regra geral inserida no Art. 3º da Portaria nº 445/98, apresentando novos valores para a infração, não contraditados pela Autuada, passando a mesma para os valores de R\$ 236.928,98 para 2017, e R\$ 344.507,40 para 2018, respectivamente.

Ocorre que os ajustes efetuados pela Autuante foram efetivados tomando-se por base o valor total das entradas e não o valor das omissões apuradas com eventuais ajustes quanto às reduções, o que representou numericamente uma redução percentual em torno de 10%, que seria distorcida da realidade, ocasião em que o d. Relator promoveu os ajustes na metodologia e o recálculo do débito para R\$ 247.878,83 para o exercício de 2017 e R\$ 354.151,47 para 2018.

Em relação ao seu Recurso Voluntário de fls. 195/223, o Recorrente, após discorrer sobre o cabimento e tempestividade da peça recursal, pugna pela improcedência do lançamento tributário com base na tese de que o lançamento fiscal é nulo/improcedente, por considerar, inicialmente, que houve cerceamento ao direito de defesa, invocando ao seu favor o teor dos arts. 2º, art. 18, II, IV, “a” e art. 39, VI, todos do Decreto nº 7.629/99, bem como os artigos 114 e 142 do CTN.

Neste sentido, defende que as informações trazidas pelo Fisco, por meio de planilha, são insuficientes para caracterizar a suposta infração, salientando que, diante da afirmação de omissão de saídas de mercadorias, deveria a autoridade fiscal, “*no mínimo, demonstrar analiticamente (nota a nota), todas as entradas, todas as saídas (e não apenas para um mínimo de produto no universo de muitos) e os estoques final e inicial do período, decerto que era sua a obrigação demonstrar com base em que dados foi possível chegar a tal conclusão (...)*” bem como “*(...) deveria apresentar, para cada produto autuado todas as notas fiscais de entrada, bem como o inventário inicial e final, que foram consideradas no lançamento fiscal, para que, desta forma, a Recorrente, ao analisar as informações contidas em seus Livros Fiscais, pudesse verificar quais as operações que foram ou não consideradas e, assim, combater a acusação*”.

Afirma que o fiscal, ao apresentar somente o demonstrativo sintético da acusação, tomou por base presunções e não reais dados que pudessem exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado, o que por certo elidiria a lavratura do Auto de Infração, o que tornariam os valores apresentados ilíquidos, incertos o que promoveria, consequentemente, a nulidade da ação fiscal.

Assevera que “*a acusação, repita-se, tinha que estar acompanhada de todos os dados relacionadas ao estoque como das respectivas notas fiscais relativas às operações que foram efetivamente consideradas pelo Fisco ou, no mínimo, da identificação desses documentos fiscais,*

para que a Recorrente tivesse a oportunidade de verificar, junto aos seus registros e livros, quais as saídas e/ou entradas que não foram levadas em consideração e, assim, fazer prova da sua idoneidade”.

Exemplificativamente, apresenta em sede recursal diversas tabelas feitas por amostragem entre os dados da Recorrente e do Fiscal Autuante, a fim de demonstrar a insubsistência das informações contidas nas planilhas da Autoridade Fiscal em relação aos produtos autuados:

Em relação às saídas das mercadorias:

COMPARATIVO – OPERAÇÕES DE SAÍDA (2017)				
Produto	Código	Saídas declaradas no SPED	Saídas apontadas na autuação	Diferença
SAB LIQ ANTI SEPTICO	1-106326_2	3011	1658	1353
LIQ LIGHT MOLICO	1-125009_2	990	653	337
MINI REF BRA08	1-176504_2	111	84	27
BARRA MIXED ORIGINAL	1-196618_2	5574	3349	2225
SH PANTENE 1L 2EM1	1-198284_2	1027	613	414
SH CLEAR	1-202007_2	1013	636	377

COMPARATIVO – OPERAÇÕES DE SAÍDA (2018)				
Produto	Código	Saídas declaradas no SPED	Saídas apontadas na autuação	Diferença
MARGARINA AMELIA	1-258480_2	13	0	13
D FRUT SC CC MARC 1L	1-272966_2	623	0	613
CHURRASQ HIBRIDA	1-323168_2	40	23	17
FRAGMENTADORA 14 FL	1-342390_2	216	153	63
SALAME TP ITALIANO	1-351589_2	2544	2296	248
CIRCULADOR AR 50CM	1-352156_2	188	114	74

Em relação às operações de entradas das mercadorias:

COMPARATIVO – OPERAÇÕES DE ENTRADA (2017)				
Produto	Código	Entradas declaradas no SPED	Entradas apontadas na autuação	Diferença
LIQ LIGHT MOLICO	1-125009_2	1046	1056	10
MINI REF BRA08	1-176504_2	71	95	24
ESP BARBEAR NIVEA	1-183164_2	700	1124	424
VHO EMILIANA ADOBE	1-219576_2	182	384	202
VINHO SALTON CLASSIC	1-231884_2	1476	3505	2029
V WOODBRIDGE MONDAVI	1-275873_2	361	1056	695

COMPARATIVO – OPERAÇÕES DE ENTRADA (2018)				
Produto	Código	Entradas declaradas no SPED	Entradas apontadas na autuação	Diferença
FRAGMENTADORA 14 FL	1-342390_2	178	180	2
TOALHA DE ROSTO	1-344617_2	146	3380	3234
TRIPLO BUFFET	1-358822_2	162	264	102
CAPPUC SANTA MONICA	1-361524_2	252	441	189
VHO PORTO MARTINEZ	1-364863_2	746	1562	816
TRENZINHO	1-366487_2	90	94	4

Reafirma, ao fim, que o mesmo pode ser observado quando da comparação das operações de entrada e saída para compor o estoque final (SPED x Autuação), já que, ao utilizar a fórmula do estoque final (= estoque inicial + entrada – saída), estaria confirmada a inexistência de omissão.

Defende que o agente fiscal desconsiderou a existência de um mesmo produto com códigos diverso, afrontando o Art. 3º da Portaria nº 445/98, diferentemente do quanto consignado em acórdão no sentido de que a fiscalização teria promovido o agrupamento dos produtos iguais ou similares, citando, por amostragem, os seguintes produtos:

Código Padronizado	DESCRICAÇÃO DA MERCADORIA (2017)
1-376771_2	QJO PROVOLONE TANIA
1-376778_2	QJO PROV TANIA FRAC
1-387348_2	QJ GOUDA FATIADO
1-980002511_2	QUEIJO GOUDA FRACAO
1-790290_2	REFRESCO PO 4G

1-790430_2	REFRESCO PO
1-790276_2	OLEO SOJA 900ML 1UN
1-790416_2	OLEO SOJA 900ML
1-170622_2	GELEIA FRUTAS VERMEL
1-354116_2	GELEIA FRUTAS VERM.
1-228391_2	CARTUCHO 662TRI COL
1-228398_2	CARTUCHO 662XLTRICOL
1-106326_2	SAB LIQ ANTI SEPTICO
1-271330_2	SAB LIQ ANTISSEPT
Código Padronizado DESCRICAÇÃO DA MERCADORIA (2018)	
2-613025_2	ESPUMANTE MOSCATEL
2-809348_2	ESP SALTON MOSCATEL
1-347347_2	ISCAS DE FGO 300G
1-374734_2	ISCA PTO FGO 300G
1-717774_2	ESPUMANT SALTON BRUT
2-717718_2	ESPUMANTE SALTON BRU
1-333153_2	QJO PROC POLENGUINHO
2-208709_2	POLENGUINHO
1-351589_2	SALAME TP ITALIANO
1-980001858_2	SALAME TIPO ITALIANO
1-363435_2	OREGANO SACHE
2-245439_2	OREGANO
1-378269_2	PACK C/2 CALCINHAS
1-980000151_2	PACK 2 CALCINHAS

Reiterou, quanto ao ponto, que houve levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados os mesmos produtos, em códigos diversos, para apontar omissão de saída, pelo que entende que *“não se perpetuar o equívoco da fiscalização primeiro por indicar produtos não descrito na nota fiscal; segundo, por não reunir os códigos diversos numa mesma planilha, consolidar os mesmos e transformar a unidade de aquisição (caixa, fardo) na unidade de varejo (saco, lata, unidade).”*, pelo que protestou pela improcedência do auto de infração.

A recorrente alegou ainda que, a despeito do acatamento da tese formulada em sede de defesa quanto às perdas e quebras normais decorrente da atividade desenvolvida pela Recorrente nos termos da Portaria nº 445/1998, foi indicado percentual equivocado em relação à sua atividade de comércio varejista de hipermercados, que seria de 2,05% e não 0,99% como disposto no acórdão recorrido, citando ao seu favor os precedentes deste CONSEF veiculados no julgamentos dos AI Nº - 02766841/96 - CÂMARA SUPERIOR - RESOLUÇÃO Nº 1961/98 e (A. I. Nº - 147162.0035/01-3 - 2a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO JJF Nº 2112-02/01).

Quanto à multa imputada em 100% sobre o valor principal, insiste que há afronta aos princípios da proporcionalidade, vedação ao confisco, razoabilidade, escorando-se nos seguintes precedentes oriundos do STF 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 (*RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209*) e *ADI 1075 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237*). E *STJ: Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039*.

Ao fim, pleiteia, a aplicação do princípio do *in dubio pro contribuinte* nos termos do art. 112 do CTN, e requer: **a)** o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal; **b)** sucessivamente, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco; **c)** requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN); e **d)** protesta pela realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Os autos foram distribuídos à minha relatoria em 31/10/2023 e, por considerá-los aptos a julgamento, solicitei ao Sr. Secretário a inclusão em pauta de julgamento, que se deu para a sessão do dia 20/11/2023.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dra. Viviane Vale de Oliveira que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Quanto ao cabimento do Recurso de Ofício, observo que a decisão da 6ª JJF (Acórdão JJF nº 0045-01/22-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo em montante inferior a R\$ 200.000,00, razão pela qual entendo, ao destoar do comando normativo estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99, pelo não conhecimento.

No que pertine ao Recurso Voluntário, passo, inicialmente, ao enfrentamento da preliminar de nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa.

Neste ponto, a despeito do esforço defensivo, entendo que a preliminar merece ser rechaçada. Observo dos autos que a citada ausência documental – ausência de demonstrativo analítico - ensejadora da nulidade do Auto de Infração, não promoveu nenhum prejuízo a ampla defesa e contraditório regulares, sendo certo que o feito transcorreu imune a qualquer elemento pernicioso ao devido processo legal até o julgamento em Primeira Instância.

Neste ponto, reafirmo que o citado demonstrativo consta da relação de documentos enviados e recebidos pelo contribuinte, nos termos dos recibos de arquivos eletrônicos de fls. 13/14, bem como da mídia (CD) de fl. 15, não havendo nenhum elemento indiciário em sentido contrário.

Ademais à Recorrente foi oportunizado o conhecimento tanto da infração quanto dos seus fatos caracterizadores e circundantes, ocasião em que apresentou defesa e documentos (fls. -), ocasião em que demonstrou ter completo domínio dos fatos imputados, especialmente a sua descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias, demonstrativo do débito discriminado, além dos demais elementos quantificadores conforme art. 18 do RPAF.

Rechaço, portanto, a referida preliminar.

Em seguida, a recorrente alegou que, a despeito do acatamento da tese formulada em sede de defesa quanto às perdas e quebras normais decorrente da atividade desenvolvida nos termos da Portaria nº 445/1998, foi indicado percentual equivocado em relação à sua atividade de comércio varejista de hipermercados, que seria de 2,05% e não 0,99% como disposto no acórdão recorrido, citando ao seu favor os precedentes deste CONSEF veiculados no julgamentos dos julgamentos dos AI Nº - 02766841/96 - CÂMARA SUPERIOR - RESOLUÇÃO Nº 1961/98 e A. I. Nº - 147162.0035/01-3 – 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO JJF Nº 2112-02/01)

Após a detida análise dos autos e dos intensos debates desenvolvidos no curso natural da atividade instrutória, inclusive em sede das sessões de julgamento nas quais o presente Recurso foi submetido aos pares, entendo que assiste razão ao Contribuinte quanto ao ponto.

No caso, constato que à fl. 103, em sede de informação fiscal, que o autuante, apesar de inicialmente considerar que o Contribuinte teria o direito de abater as perdas conforme inciso I, do § 1º, do Art. 3º da Portaria nº 455/98, por se tratar de “comércio varejista de supermercado”, destacou em seguida que:

“Entretanto, conforme fls. 09 e 10 a atividade principal é 4693100 – comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou insumos. O contribuinte tem CNAE secundários de varejista. Portanto na realidade a empresa se enquadra no inciso VII, do § 1º, do art. 3º, da Portaria 445/98, comércio atacarejo.

O Levantamento quantitativo foi refeito para a infração 1, utilizando o percentual de perda de 0,99%, conforme o inciso VII, do § 1º, do art. 3º, da Portaria 445/98 (no comércio de atacarejo), através dos Anexos A.”

Em rebate à referida consideração, o Contribuinte, sistematicamente, asseverou que a sua classificação fiscal, em verdade, não corresponde ao indicado, tendo juntado aos autos cópia do seu cartão de CNPJ no qual se constata que a sua atividade econômica principal e secundária seriam as seguintes:

Atividade Econômica Principal:
4711301 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - hipermercados
Atividade Econômica Secundária
4691500 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios
6619302 - Correspondentes de instituições financeiras
7490104 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários

Nestes termos, este relator efetuou consultas tanto ao sítio da Receita Federal relativamente ao cartão do CNPJ do contribuinte, quanto à **Consulta Básica ao Cadastro do ICMS da Bahia, nas quais se constata ser verossímil a sua informação quanto ao aspecto cadastral e, consequentemente, à sua atividade econômica principal - CNAE 4711301 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados.**

Contraposta a constatação do fisco através de fato público e notório,vê-se que a questão da apuração da referida questão torna-se elementar para dirimir o aspecto relacionado à aplicação do índice de perdas para o ramo comercial da recorrente nos termos da Portaria nº 445/1998, que disciplina os seguintes percentuais de perdas para o ramo comercial da Recorrente:

[Portaria nº 445/1998 e alterações]

“§ 1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, 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 dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

- I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;
- II - 1,92%, no comércio varejista de perfumaria;
- III - 1,80%, no comércio varejista de artigos esportivos;
- IV - 1,18%, no comércio varejista de moda;
- V - 1,09%, no comércio varejista de drogarias;
- VI - 1,02%, no comércio varejista de material de construção;
- VII - 0,99%, no comércio de atacarejo;
- VIII - 0,91%, no comércio varejista de livrarias e papelarias;
- IX - 0,70%, no comércio varejista de calçados;
- X - 0,62%, no comércio varejista de lojas de departamento;
- XI - 0,46%, no comércio varejista de eletrodomésticos e móveis;
- XII - 1,38%, outras atividades de comércio varejista, exceto comércio varejista de combustíveis.

§ 2º Para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § 1º deste artigo, deverá ser adotado o arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977.

§ 3º Para os efeitos de que trata o § 1º, também deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte, no período fiscalizado, em decorrência de perda, furto ou extravio.”

Não obstante isto, diante da divergência entre os referidos pontos, este relator sugeriu, na sessão de julgamento pretérita, a realização de diligência para apuração da questão material envolvida, a qual, ao não ser acatada, imbricou no necessário prosseguimento do deslinde meritório em face do próprio contexto autuado.

Nesta linha, à míngua de evidências em sentido contrário e diante da própria fragilidade do critério adotado pelo autuante, entendo que as suas constatações em derredor da aplicação dos percentuais a título de perdas deve ser reformada para o montante de 2,05%, considerando a atividade de comércio varejista de supermercados sustentada pelo Contribuinte. Quanto ao ponto, inclusive, registro a manifestação contida na decisão de piso:

“Já em relação às perdas, que de acordo com a defesa não teriam sido consideradas pelo autuante, importante

ressaltar ter a servidora responsável pela informação fiscal, atendido o pleito da defesa, realizando os devidos e necessários ajustes, ainda que a empresa não procedesse com a emissão de notas fiscais com o CFOP 5927, mas aplicando a regra geral inserida no artigo 3º da Portaria 445/98, apresentando novos valores para a infração, não contraditados pela autuada, passando a mesma para os valores de R\$ 236.928,98 para 2017, e R\$ 344.507,40 para 2018, respectivamente.

Tais valores equivalem a percentual de quase 10% a título de redução, quando a previsão contida na Portaria 445/98 é de 0,99%.

Entretanto, analisando as planilhas elaboradas pela responsável pela informação fiscal, observo ter a mesma cometido equívoco no momento de realizar o cálculo, uma vez que tomou por base, o valor total das entradas, e não o valor das omissões apuradas com eventuais ajustes quanto a reduções, o que representou numericamente uma redução percentual em torno de 10% que se apresenta totalmente distorcida da realidade, diante da metodologia equivocada de apuração utilizado.

Isso em que pese a qualidade de seu trabalho e a competência e capacidade da servidora, reconhecida por toda a SEFAZ, inclusive em inúmeros outros processos em que figurou como autuante, todavia a falibilidade humana é sempre uma possibilidade, tendo ocorrido neste caso específico.

Desta maneira, em nome do princípio da celeridade processual, efetuei o recálculo dos percentuais de perdas sobre os valores omitidos, e não sobre os valores das entradas, técnica que reputo a mais correta, a partir dos dados contidos na mídia que acompanha a informação fiscal.”

Portanto, entendo que assiste razão ao Recorrente, devendo a decisão de piso ser reformada para que sejam aplicados o percentual de 2,05%, a título de perdas conforme o inciso I, do § 1º, do Art. 3º da Portaria nº 445/98 relativamente à sua atividade de comércio varejista de supermercados.

No que pertine ao argumento de desconsideração, pela autuação, de existência de um mesmo produto com códigos diversos, o Recorrente afirma que o Art. 3º, inciso III da Portaria nº 445/98, não estaria sendo aplicado conforme. Neste sentido, registro o seu inteiro teor:

“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”.

Do cotejo dos elementos indiciários trazidos em sede recursal com aqueles contidos nos documentos integrantes da autuação, entendo que a decisão de piso merece ser mantida por seus próprios fundamentos, a seguir destacados, os quais adoto como meus:

“Nos exemplos trazidos pela defesa, se constata a existência de diversos códigos, mas de produtos diversos em sua essência, perfeita e devidamente identificados nos registros de inventários, o que inviabiliza o requerido agrupamento, não sendo, igualmente, a hipótese de serem os produtos indicados mesmos itens, até pelo fato de ser o agrupamento não uma obrigação, mas apenas uma possibilidade, consoante visto no texto normativo acima destacado.

Desta forma, ainda que agrupados os itens, as diferenças de saídas sem emissão de notas fiscais permaneceriam, a se ver pelos testes realizados por amostragem por este relator, fato igualmente confirmado pela servidora estranha ao feito, quando da informação fiscal, que de forma explícita, contundente e didática demonstrou não trazer qualquer alteração nos valores autuados tal adoção requerida.”

Por fim, há que se repisar que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o Recorrente do ônus elisivo/modificativo do direito embandeirado pelo Fisco por meio do auto em julgamento, bem assim não lhe socorre a mera afirmação de extinção ou ocorrência de fato que obste os efeitos daqueles fatos contra ela outrora invocados e aceitos, ocasião que atrai, para a Recorrente, o ônus específico da prova.

Ademais, não é direito da Recorrente a recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, pois isto somente corrobora a multimencionada presunção de veracidade da afirmação do Fisco, conforme inteligência dos arts. 140 a 143 do RPAF.

Sobre a discussão em derredor da ausência de razoabilidade e proporcionalidade da multa imputada, registro que deve ser afastada toda discussão acerca da constitucionalidade da multa e dos acréscimos moratórios aplicados no presente auto de infração. Esta 2ª CJF não tem competência para declarar a constitucionalidade ou ilegalidade da legislação estadual,

tampouco a negativa da aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, termos em que, estando a multa aplicada conforme Art. 42 da Lei nº 7.014/96, entendo pela manutenção da cominação.

Diante do exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso de Ofício (incluído no final da resolução equivocadamente) e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao ilustre Relator para divergir quanto ao mérito do Recurso Voluntário, em especial quanto ao percentual de perdas aplicado, posto que concordo com o NÃO CONHECIMENTO do Recurso de Ofício, bem como pelo afastamento das preliminares suscitadas.

O levantamento quantitativo de estoques se lastreia em documentos fiscais e aferição física dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo Autuado enviados à esta SEFAZ via SPED/EFD, não sendo a omissão de saídas uma presunção, mas uma constatação.

A conclusão advém da impossibilidade de se negar a ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, que é a parte que estuda as operações numéricas, visto que a auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo de estoques, decorre de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.

No presente caso, a equação compreende dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do período anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do período seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis ($EI + C$), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ($EI + C - Sc/NF = EF$).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo Autuado, escriturada na EFD, e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no final do período fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais, e
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no final do período fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponíveis se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais, sendo que não há porque invocar o princípio *“in dubio pro contribuinte”*.

Destaco que o objeto da autuação é a exigência do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, ou seja, se refere à omissão de saídas de mercadorias, e não à ocorrência de perdas normais ou anormais, sendo as primeiras utilizadas como forma de redução do valor exigido, após abatidos os valores dos respectivos estornos, conforme determinado pelo Parágrafo único do Art. 5º da Portaria nº 445/98,

transcrito a seguir:

“Parágrafo único. No caso de verificação de omissão de saídas dentro dos limites percentuais estabelecidos no parágrafo único do art. 3º, deverá ser exigido o estorno proporcional do correspondente crédito fiscal.”

Sendo assim, a situação em tela não se amolda às descritas na Resolução CS nº 1961/98 e no Acórdão JJF nº 2112-02/01, citados como paradigma pelo Autuado.

Para o abatimento das perdas, o legislador somente considerou as realizadas pelos estabelecimentos varejistas, abrindo uma exceção ao “**comércio de atacarejo**”, que possui atividade mista, conforme se depreende da leitura do § 1º, do Art. 3º da Portaria nº 445/98, adotando os procedimentos do seu caput e dos demais §§ 2º e 3º, *in verbis*:

“§ 1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, 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 dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

- I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;*
- II - 1,92%, no comércio varejista de perfumaria;*
- III - 1,80%, no comércio varejista de artigos esportivos;*
- IV - 1,18%, no comércio varejista de moda;*
- V - 1,09%, no comércio varejista de drogarias;*
- VI - 1,02%, no comércio varejista de material de construção;*
- VII - 0,99%, no comércio de atacarejo;***
- VIII - 0,91%, no comércio varejista de livrarias e papelarias;*
- IX - 0,70%, no comércio varejista de calçados;*
- X - 0,62%, no comércio varejista de lojas de departamento;*
- XI - 0,46%, no comércio varejista de eletrodomésticos e móveis;*
- XII - 1,38%, outras atividades de comércio varejista, exceto comércio varejista de combustíveis.*

§ 2º Para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § 1º deste artigo, deverá ser adotado o arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977.

§ 3º Para os efeitos de que trata o § 1º, também deverão ser considerados os estornos de crédito efetuados pelo contribuinte, no período fiscalizado, em decorrência de perda, furto ou extravio.”

Conforme exposto pelo ilustre Relator, o Autuado possui a atividade econômica principal de “4711-3/01 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - hipermercados” e, entre suas atividades econômicas secundárias, a de “4691-5/00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios”, o que já demonstra a sua intenção de atuar tanto no atacado como no varejo.

Até porque não haveria como o Autuado possuir **atividade econômica de atacarejo**, já que esta atividade não está prevista na Classificação Nacional das Atividades Econômicas – CNAE, embora a atividade tenha crescido muito no país ultimamente, tendo sido incluída pelo legislador como forma de considerar a existência de perdas nestes estabelecimentos.

Analizando os demonstrativos do Auto de Infração, especificamente a Lista de Notas Fiscais de Saídas, também observamos a saída de mercadorias em grandes quantidades via emissão de nota fiscal, normalmente utilizadas para operações com contribuintes, em vez da utilização de cupom fiscal ou nota fiscal de venda ao consumidor, conforme abaixo:

- - Nota Fiscal nº 230261, de 02/06/2017: 18 unidades do produto “ACHOCOLATADO 200G”
- - Nota Fiscal nº 262954, de 13/09/2018: 40 unidades do produto “NESCAU 2.0”

Sendo assim, reputo correta a aplicação do percentual de perdas de 0,99%, destinado ao **comércio de atacarejo**.

No tocante aos cálculos efetuados, verifico que a Auditora Fiscal Diligente, que elaborou os novos demonstrativos em sede de Informação Fiscal, aplicou corretamente os procedimentos previstos nos §§ 1º a 3º, da Portaria nº 445/98, com a aplicação do percentual de perdas de 0,99% sobre o somatório do estoque inicial com as entradas realizadas no período e a adoção do arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977, não tendo sido efetuado estornos de

crédito pelo Autuado no período considerado.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que a multa aplicada está prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, não havendo previsão legal para a sua redução ou cancelamento.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, de forma a julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 581.436,38, sendo R\$ 236.928,98 e R\$ 344.507,40, respectivamente, relativos aos exercícios de 2017 e 2018, conforme registrado na Informação Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108529.0008/20-9**, lavrado contra **WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 581.436,38**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antônio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes, Antônio Dijalma Lemos Barreto e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDE SILVA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS