

A. I. Nº - 274068.0012/22-7  
AUTUADO - WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - DAT METRO/IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 02.10.2023

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0167-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DO ESTORNO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. Os estornos encontram como limite o quantitativo considerado como perdas presumidas, na forma da Port. 445/98. Irregularidade procedente em parte. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRODUTOS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL, POR ANTECIPAÇÃO E IMPOSTO COBRADO EM FACE DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Infrações 02, 03 e 04. 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 – no presente caso, a das operações de saídas. Irregularidades procedentes. Afastadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Vale de começo salientar que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, inclusive contextualizados para o formato das sessões virtuais.

No valor histórico total de R\$ 1.064.974,31, afora acréscimos, tem o presente auto de infração com outras palavras os seguintes descriptivos:

**Infração 01 – 001.005.012:** Falta de estorno de créditos fiscais de ICMS em face de entradas de mercadorias no estabelecimento e posteriormente sinistradas.

Atine ao estorno proporcional do correspondente crédito fiscal em virtude de perdas, roubos e/ou extravios, para fins de apuração das omissões de saídas, conforme procedimentos de auditoria previstos na Port. 445/98 e RICMS-BA.

Fatos geradores têm datas fixadas em 31.12.2019. Cifra de R\$ 49.637,84.

Fundamentação legal esquadrinhada no art. 30, IV da Lei 7.014/96, art. 312, IV do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, c/c os arts. 5º, parágrafo único, 3º, § 1º, ambos da Port. 445/98, além da multa tipificada no art. 42, VII, 'b' da lei antes citada.

**Infração 02 – 004.005.002:** Falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de produtos tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, logo 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 em exercício fechado, conforme demonstrativos físicos e digitais.

Fatos geradores têm datas fixadas em 31.12.2019. Cifra de R\$ 751.958,80.

Fundamentação legal esquadrinhada nos arts. 2º, I e 23-B, da Lei 7.014/96, c/c o art. 83, I do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais o art. 13, I da Port. 445/98, além da multa tipificada no art. 42, III da lei antes citada.

**Infração 03 – 004.005.008:** Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de produtos sujeitos à substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie em exercício fechado, tudo conforme demonstrativos anexos.

Fatos geradores têm datas fixadas em 31.12.2019. Cifra de R\$ 111.796,03.

Conduta enquadrada nos arts. 6º, IV, e 23, I da Lei 7.014/96, c/c o art. 217 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, além do art. 10, I, “a” da Port. 445/98, mais multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei retro mencionada.

**Infração 04 – 004.005.009:** Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de produtos sujeitos à substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie em exercício fechado, tudo conforme demonstrativos anexos.

Fatos geradores têm datas fixadas em 31.12.2019. Cifra de R\$ 151.581,64.

Conduta enquadrada nos arts. 6º, IV, e 23, I da Lei 7.014/96, c/c o art. 217 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, além do art. 10, I, “b” da Port. 445/98, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei retro mencionada.

A autuante apensa os seguintes documentos, dentre aqueles que interessam à demanda (fls. 05/84): termo de início da ação fiscal; e-mails trocados entre fisco e contribuinte; demonstrativos analíticos e sintéticos das irregularidades (Anexos 01 a 13); CD contendo arquivos eletrônicos dos levantamentos de estoques.

Ciente do lançamento de ofício em 04.7.2022, o sujeito passivo opõe defesa (fls. 93/124), postada nos Correios em 02.9.2022, nas seguintes bases:

#### **Questões preliminares:**

Infração 01 – nulidade da exigência porque o valor do estorno que consta do auto de infração não corresponde ao valor apresentado pela auditoria na planilha denominada de “demonstrativo do estorno”. Lá consta R\$ 49.637,84; aqui R\$ 49.625,19.

Além disso, adotando-se a mesma metodologia da fiscalização, o valor final de estorno não “condiz com o apontado” (sic.) pela auditora. Traz um exemplo com *filme de alimentos*, onde o correto é R\$ 37,42, em vez de R\$ 38,03.

Em terceiro lugar, a representante estatal inobservou o comando no parágrafo único do art. 5º da Port. 445/98, isto é, o estorno dos créditos fiscais só pode ser exigido se, quando do levantamento do estoque, a omissão de saída encontrada estivesse dentro dos limites elencados no art. 3º, § 1º, da mencionada portaria. Se for superior, o estorno não pode ser cobrado.

Infrações 02, 03 e 04 – nulidade da cobrança porquanto não se considerou a totalidade das operações praticadas pela impugnante. Encarta tabelas exemplificativas (fls. 98/99) onde mostra que o fisco em seus levantamentos não levou em conta as quantidades declaradas no SPED, tanto de entradas como de saídas das mercadorias.

Com este erro, ficou impossível para a defendente conferir os cálculos efetuados pela auditora fiscal, haja vista estar o crédito tributário ilíquido e incerto, cerceando o seu direito de defesa.

Traz doutrina e aponta dispositivos de lei violados, nomeadamente os arts. 5º, II, 150, I, e 37, todos da CF/88, além dos arts. 114 e 142 do CTN.

E aproveita para solicitar diligência e/ou perícia para apurar as inconsistências.

Em segundo lugar, a pretensão estatal é nula porque o fisco deixou de considerar no quantitativo de estoques códigos diferentes, denominações e apresentações diferentes para o mesmo produto, cuja técnica recomendada é a de fazer o “agrupamento”, para usar de expressão da *praxis* tributária. Nesse sentido, cola na peça defensiva uma tabela demonstrativa de suas alegações (fls. 105/106) e argui violação à verdade material, colacionando precedentes desse Conselho e de órgão similar pernambucano.

Não bastasse isso, o vício também se hospeda na circunstância do fisco não ter atentado para as movimentações internas de produtos destinados a fabricação de outros produtos na lanchonete, restaurante e padaria. Exemplos são tabulados à fl. 110.

Em quarto lugar, a insubsistência se agrava quando a auditoria inclui nos levantamentos quantitativos produtos que não são comercializados pela empresa e sim consumidos por ela como embalagens, por exemplo (fl. 112), aliás conforme decidiu o Estado da Paraíba – ementa reproduzida.

Em quinto lugar, a representante da Fazenda Pública não levou em conta na sua auditoria as quebras e perdas normais decorrentes das atividades comerciais da impugnante, evento já cotejado em índices apontados pela Associação Nacional de Supermercados (ABRAS) e normatizados na Port. 445/98. Em apoio, cita decisões desse CONSEF de 1996 e 2001. E alega que o ônus da prova pertence ao fisco e não ao contribuinte.

### **Questões subsidiárias:**

A contestante solicita o cancelamento ou a redução da multa proposta, pela sua exorbitância e desproporcionalidade, escorando-se no princípio da vedação de confisco e em decisões de Tribunais Superiores (STF e STJ).

E, por fim, invoca a aplicação do art. 112 do CTN, que contempla o benefício da dúvida, na linha do *in dubio pro contribuinte*, no sentido de ser adotada a interpretação que lhe seja mais favorável.

Apensados com a defesa os seguintes documentos, dentre outros (fls. 126/161): instrumentos de representação legal; e 20ª Avaliação de Perdas no Varejo Brasileiro – Supermercados.

Em suas informações fiscais (fls. 163/179), a autuante:

Em relação à primeira irregularidade, esclarece que:

(i) O valor correto é mesmo R\$ 49.637,84, sendo que a diferença de R\$ 12,65 decorre do item 111756 - LOMBO BBQ 1KG, quinta linha do anexo 10, que na mídia não tem o valor do produto da quantidade da perda líquida e o valor unitário do crédito do ICMS ( 8 X 1,58 = 12,65) e assim compõe o total de 49.637,84.

(ii) O item 100528 – FILME DE ALIMENTOS tem a medida em UN, conforme anexo 2. Logo, a impugnante jamais poderia considerar a perda da coluna C um número racional como 20,666561. De acordo com o § 2º, do art. 3º da Portaria 445/98, para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § 1º, do art. 3º do mesmo diploma normativo, haverá de ser adotado o arredondamento, nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977. O valor 20,666561, quando arredondado, vira 21, conforme consta do Anexo 10. Neste anexo existe a nota 3, que cita a quantidade da perda aproximada, coluna c, e está de acordo com o § 2º do art. 3º da multicitada portaria. Os cálculos do Anexo 10 estão corretos, consoante determina o diploma mencionado. Argumentação empresarial improcedente.

(iii) Acerca da alegação do estorno de crédito só poder ser cobrado se, quando do levantamento de estoque, a omissão de saída encontrada tenha sido dentro dos limites elencados no § 1º, do art. 3º, da Portaria 445/98, assinala que o anexo 10 foi revisado e no “anexo 14 - demonstrativo do estorno – 2019 - informação fiscal”, o estorno só incidiu nos itens com omissão de saída.

Em relação às demais irregularidades, sustenta que:

a) Em face do argumento dos dados apresentados pelo fisco não corresponderem à realidade das operações praticadas, não ficou demonstrado na defesa como se chegou aos supostos números da EFD (entradas e saídas), pois a auditoria, no anexo 5, partiu da relação das quantidades por nota fiscal e resumo da NFC-e. Ademais, o estoque inicial está relacionado de forma analítica no anexo 3, as entradas estão relacionadas de forma analítica no anexo 4, as saídas estão relacionadas de forma analítica no anexo 5 e o estoque final está relacionado de forma analítica no anexo 6. Consta na mídia, fl. 83, as notas fiscais de entrada, notas fiscais de saída, relatório das NFC-e, EFD e escrituração dos inventários, entradas e saídas. Todas as provas para demonstrarem as quantidades transferidas para os anexos 1 e 2. Os arquivos foram entregues através do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, fls. 85/86, com ciência em 04/07/2021, fl. 89.

b) Acerca do argumento de que uma mercadoria com a mesma denominação pode ser identificada por mais de um código, em verdade a legislação determina que cada item, mesmo com denominação diferente, deve ter o mesmo código.

A técnica de agrupamento foi utilizada sim pela auditoria, indicando às fls. 168/169 casos em que se verifica a adoção do procedimento. Além disso, a norma contida no art. 3º, III da Port. 445/98 teve sua redação modificada, devendo ser adotada para os casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indiquem tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrerem pequenas variações entre itens, como cor e tamanho.

Aliás – acrescenta - com advento do SPED fiscal e com a modernização de forma de codificação, o agrupamento deixou de ser obrigatório para ser discricionário; este só é cabível quando o produto não pode ter tratamento individualizado e quando o critério do código não é suficiente; não há razões para se fazer os agrupamentos sugeridos pela defendente porque se tratam de produtos diferentes, preços diferentes e com códigos individualizados na comercialização e no inventário; é necessário haver uma justificativa plausível para tanto.

Por outro lado, continua, constitui obrigação do contribuinte escriturar os livros fiscais e por consequência os arquivos EFD de maneira que reflitam a realidade das operações da empresa, sob pena de ensejar descontroles não somente em prejuízo da própria empresa como também para fins de conferência das obrigações tributárias por parte dos sujeitos ativos.

Os itens têm códigos individualizados, conforme estabelecido pelo GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD ICMS/IPI, podendo ser objetivamente identificados. O Guia Prático EFD-ICMS/IPI estabelece no Registro 0200 as regras para o contribuinte proceder com relação a identificação das mercadorias. O registro 0200 tem por objetivo informar mercadorias, serviços, produtos ou quaisquer outros itens concernentes às transações fiscais e aos movimentos de estoques em processos produtivos, bem como os insumos. Quando ocorrer alteração somente na descrição do item, sem que haja descaracterização deste, ou seja, criação de um novo item, a alteração deve constar no registro 0205. Só devem ser apresentados itens referenciados nos demais blocos, exceto se for apresentado o fator de conversão no registro 0220.

Demais, o código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produto ou serviço) diferentes. Os produtos e serviços que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes. Em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade inicial e final no registro 0205; não é permitida a reutilização de código que tenha sido atribuído para qualquer produto anteriormente; o código de item/produto a ser informado no Inventário deverá ser aquele utilizado no mês inventariado; a discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo,

sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item ou discriminações genéricas (a exemplo de "diversas entradas", "diversas saídas", "mercadorias para revenda" etc.), desde que não destinada à posterior circulação ou apropriação na produção.

Em acréscimo, o contribuinte tem a liberdade de codificar seus itens conforme sua política de venda e dar códigos individualizados para seus produtos e não por grupo; o levantamento do inventário é feito com códigos individualizados; assim, os exemplos apresentados pela defendant não se sustentam. Apesar de terem descrições parecidas, a codificação indica que são itens com identificação distinta, podendo ser tratados de veda que forma individual. A legislação o mesmo produto possa conter vários códigos e aponta exemplos com margarina e cerveja. Logo, a impugnante não comprovou que itens, tratados por ela com mesmo nome, são na realidade o mesmo produto. Enquanto a fiscalização comprova que são mercadorias distintas. Enfim, não há justificativa plausível para se fazer o agrupamento sugerido pelo contribuinte.

c) Quanto ao argumento de que há diversidade entre a embalagem adquirida e a embalagem revendida, as operações, com um mesmo produto, são realizadas com códigos diferentes. Apesar de ter códigos diferentes para entrada e saída, existe uma parte do código que é comum tanto para entrada como para saída, que vamos chamar de código raiz. Tomemos como exemplo o item 1-107005\_2 e 2-107005\_2 de entrada e o item de saída 107005. A parte 107005 é comum para todos e na auditoria já foi efetivado o agrupamento levando em consideração o código raiz. Com relação a medida, o contribuinte elabora a EFD já convertendo as medidas, conforme o inventário. A defendant não cita um exemplo de divergência de medida. Portanto, a arguição da impugnante não faz sentido. Ao final, rechaça a necessidade de realização de perícia.

d) Em relação ao argumento de que houve movimentações internas de mercadorias para fabricação de outros produtos no restaurante, lanchonete e padaria, retruca que quando há saída do estoque para produção são emitidas notas fiscais para ajuste de estoque e isto não foi feito. Logo, a impugnante não comprovou a regularidade da suposta operação. Não bastasse isso, a filial com inscrição 68.090.489 não tem lanchonete ou restaurante entre suas atividades cadastradas na base de dados fazendária, conforme telas que encartou na peça informativa (fls. 175/176).

Por fim, as mercadorias citadas pela impugnante (250059 – ENT MISTUR PANETONE, 385717 – ENT TEGRAL BRIOCHE, 374594 – ENT TERGRAL PAO AUSTR e 374601 – ENT TEGRAL PAO DOCE) não tiveram cobrança nas infrações 2, 3 e 4.

e) Acerca do argumento de que foram inclusos no levantamento quantitativo produtos que não são comercializados pela empresa (143993 – ENT SACO CELOFANE, 224429 – BOBINA PICOTADA, 228992 – BOBINA PIC PEIXARIA, 241744 – BOBINA TEMICA 80X92, 324764 – SC PAO FRAN CV C1000, 652605 – ENT SACO PANETONE, 652612 – ENT SACO BAGUETE, 681268 – ENT BOBINA PICOTADA, 825227 – SACOLA PLASTICA e 147752 – FOMA PAN. 1KG), na realidade a autuada usou os CFOPs 1.152 e 2.152 - transferência para comercialização e 1.202 - devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros. Inclusive, conforme apontado no anexo 15, a impugnante usou o crédito fiscal correspondente com base integral. Desta forma, está provado que os itens são para comercialização. Outra evidência é que existe itens com saídas tributadas, com CFOP 5.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, como o item sob o código 825227 – SACOLA PLASTICA, conforme anexo 16.

f) Sobre as perdas e quebras supostamente desconsideradas pelo fisco, afirma que aplicou o art. 3º, § 1º, VII da Port. 445/98 - no comércio de atacarejo, uma vez que a empresa comercializa no atacado e no varejo (nome de fantasia SAM'S). A perda está aplicada no anexo 1, nas colunas B a G.

Quanto à exorbitância da penalidade proposta, sustenta que não tem competência para efetuar cancelamento ou redução da pena tributária, mas apenas deve seguir o disposto na lei.

Quanto à aplicação da máxima *in dubio pro contribuente*, assegura que as infrações lançadas são claras e objetivas, foram baseadas em fatos concretos com demonstrativos lastreados nos documentos fiscais, o que afasta a possibilidade de incertezas.

Opina não ser necessária a realização de perícia.

Por último, registra que a infração 1 fica conforme o anexo 14, caso a JJF aceite a metodologia ali aplicada.

Juntados novos demonstrativos e mídia digital (fls. 180/200).

Em razão da revisão fiscal, o contribuinte é intimado a se manifestar, ocasião em que, como argumentos novos, traz à tona que: 1) para a infração 01, as informações do fisco traduzem novo lançamento, não sendo possível fazer isso neste PAF; o conteúdo do art. 3º, § 1º da Port. 445/98, trata de débitos e não de créditos de ICMS, além de tratar das perdas, que não se confundem com estornos de créditos; a própria autuante revisa a cobrança inicial, fazendo cair o valor para R\$ 17.321,84. 2) para as demais infrações, reitera a necessidade de diligência e/ou perícia; entende que o agrupamento é técnica obrigatória e não facultativa, posto estar em norma da Port. 445/98; o índice de perdas a ser aplicado é de varejista e não de atacarejo.

Na réplica fiscal (fls. 226/236), a autuante: I) em face da infração 01, destaca ter havido apenas mero erro formal no demonstrativo fiscal, esclarecido a tempo, com oportunidade de desdita empresarial; a auditoria baseou seu procedimento de estorno no art. 3º, § 2º da Port. 445/98; as regras de arredondamento são válidas tanto para os estornos quanto para o cálculo das perdas; a revisão fiscal constante do anexo 14 é procedimento admitido no curso do processo. II) para as demais infrações, insiste na desnecessidade de diligência; explica que agrupamentos adicionais só se tornam necessários quando houver motivo relevante, ausente nas argumentações empresariais; desdobra vários exemplos nos quais mostra que fez os agrupamentos corretamente e que caberia ao sujeito passivo demonstrar a necessidade de novos agrupamentos, ilustrando que cerveja puro malte não é igual a cerveja comum, e cerveja em lata 250 ml não é igual a cerveja em lata 350 ml; diz ser fato público e notório o estabelecimento autuado operar no ramo de atacarejo.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência e/ou perícia.

Presente na sessão de julgamento, como representante legal da autuada, inclusive para fins de sustentação oral, a Dra. Viviane Vale de Oliveira. OAB/PE 18.598.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

## VOTO

Questões preliminares foram agitadas neste processo, a serem tratadas como tais, mas que acabam se imiscuindo com as questões de mérito e dizem respeito aos valores dos créditos fiscais estornados e às omissões de saídas encontradas. De qualquer sorte, serão tratadas como preliminares, na linha defensiva seguida pelo contribuinte.

Pede-se a nulidade da infração 01.

Esta traduz estornos de créditos fiscais de mercadorias perdidas, roubadas ou sinistradas, consideradas como não saídas. Logo, se não há débitos nas saídas, porque as mercadorias não podem mais circular, há que se fazer o estorno dos créditos fiscais respectivos anteriormente apropriados.

Houve questionamentos empresariais no sentido de o valor lançado no auto de infração diferir do valor registrado na planilha fiscal. A diferença é de R\$ 12,65. É que na dita planilha, para o item 111756, não se computou a perda líquida. A questão foi esclarecida no informativo da autuante e

devolvida a discussão para a impugnante que acabou se manifestando. Portanto, do ponto de vista da averiguação da nulidade, não há que se falar em cerceio de defesa. No mérito, a questão será enfrentada amiúde, descendo aos detalhes dos números.

O segundo ponto de arguição de nulidade envolveu regras de arredondamento, trazendo o caso do item codificado sob o nº 100528. A auditoria apenas adotou a interpretação sistemática do art. 3º, §§ 1º, 2º e 3º da Port. 445/98, abaixo transcritos:

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

...

*§ 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:*

...

*§ 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.*

Arredondar milésimos de frações já é tarefa corriqueira da práxis tributária, com pouquíssima ou nenhuma repercussão financeira. Lembre-se que o arredondamento pode ser para mais ou para menos, tanto em favor do ente tributante como para o contribuinte, cujas diferenças mínimas, não raro, acabam se compensando ou tendo resultados financeiros ínfimos. Daí não ter ocorrido tropeço de forma no critério adotado pela profissional do fisco.

Há também alegação de nulidade em face da auditora fiscal ter ignorado a norma contida no parágrafo único, do art. 5º da Port. 445/98. Isto porque o estorno dos créditos fiscais teria limite nas perdas presumidas quantificadas, com base nos índices estabelecidos na Port. 445/98.

Não obstante a autuada adentrar – com esse argumento - o mérito da discussão, tal ponderação não nulificaria a cobrança, tampouco comprometeria o seu direito de defesa. Tanto é que, posteriormente, a auditoria procedeu a uma revisão fiscal, acolhendo o pleito empresarial, a ser apreciada mais adiante. Inexiste defeito de forma ou material na exigência estatal, mas apenas debate acerca dos critérios de quantificação de estorno.

**Do exposto, considero afastados todos os argumentos de nulidade para a infração 01.**

Pede-se também a nulidade das demais irregularidades (todas decorrentes de omissões de saídas) sob diversos motivos. Vamos a eles.

A postulação estatal ora sob apreciação exige diferenças de ICMS em função 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.

As questões preliminares agitadas são em verdade questões de mérito porque não atingem aspectos formais da cobrança, como tipificação, fundamentação ou legitimação passiva, mas aspectos quantitativos das omissões identificadas.

Alega-se nulidade da postulação estatal porque não foram inclusas no levantamento todas as operações executadas pela defendant, conforme contabilizado na EFD. O contraponto fiscal veio no sentido de que todas as quantidades escrituradas a título de movimentação de estoques foram espelhadas para fins de detecção das eventuais omissões. Improcede a afirmativa de que ficou impossível a conferência dos cálculos, pois nada impediria (e continua não impedindo) que o sujeito passivo apresentasse o seu levantamento de estoques e apontasse inexistir diferenças a título de omissão de saídas para, em nome da busca da verdade material, se fizesse as devidas

confrontações. Logo, este debate cabe muito mais na análise de mérito do que como preliminar, conforme adiante enfrentado. O que se pode dizer neste momento é que a autuação não pode ser julgada nula só porque há divergências de dados e/ou insuficiência de provas. Rechaçada a pretensão de nulidade.

Também se persegue a nulidade porquanto o fisco deixou de computar na auditoria códigos diferentes, denominações e apresentações diferentes relacionadas a um mesmo produto, deixando-se de efetuar o devido *agrupamento*. O contraponto fiscal veio no sentido de que fez sim todos os agrupamentos admitidos na Port. 445/98 e que o sujeito passivo quer na verdade misturar tipos muito diferentes de mercadorias. Improcede a afirmativa de ter havido anormalidades, pois nada impediria (e continua não impedindo) que o sujeito passivo apresentasse o seu levantamento de estoques e apontasse inexistir diferenças a título de omissão de saídas para, em nome da busca da verdade material, se fizesse as devidas confrontações. Logo, este debate cabe muito mais na análise de mérito do que como preliminar, conforme adiante será enfrentado. O que se pode dizer neste momento é que a autuação não pode ser julgada nula só porque há divergências de dados, metodologias e/ou insuficiência de provas. Rejeitada a pretensão de nulidade.

Reivindica-se nulidade porque a auditoria desprezou as movimentações internas de produtos destinados a fabricação de outros produtos na lanchonete, restaurante e padaria. O contraponto fiscal veio no sentido de que inexiste atividade cadastrada em nome da autuada como lanchonete, padaria ou restaurante, além de que as movimentações internas devem sim ter documentação fiscal apropriada. De fato, não pode vingar a assertiva de ter havido anormalidades, pois nada impediria (e continua não impedindo) que o sujeito passivo apresentasse o seu levantamento de estoques e apontasse inexistir diferenças a título de omissão de saídas para, em nome da busca da verdade material, se fizesse as devidas confrontações. Logo, este debate cabe muito mais na análise de mérito do que como preliminar, conforme adiante será enfrentado. O que se pode dizer neste momento é que a autuação não pode ser julgada nula só porque há divergências de dados, metodologias e/ou insuficiência de provas. Rechaçada a pretensão de nulidade.

Arguição de nulidade adicional vai na linha de que as supostas omissões de saídas alcançam itens não comercializados pela empresa e sim adquiridos para uso e consumo. O contraponto fiscal veio no sentido de que se tratam de mercadorias, até porque se submetem a operações classificadas como transferências para comercialização e devoluções de vendas. A resistência empresarial recai muito mais no mérito do que no campo das nulidades: saber se tratam de mercadorias para revenda ou materiais para uso e consumo. O que se pode dizer neste momento é que a autuação não pode ser julgada nula só porque há divergências de dados, destinação da compra e/ou insuficiência de provas. Denegada a nulidade.

Por fim, o rebate a título de nulidade é na linha de que a autuante não computou as perdas nas saídas, com base em índices razoáveis estabelecidos pela ABRAS ou pela legislação de regência. Esta é uma questão de mérito, de mera conferência dos levantamentos fiscais de modo que em hipótese alguma este seria caso de anormalidade formal, mas de ajustes na quantificação, por envolver eventuais discrepâncias de dados, metodologia e/ou insuficiência de provas. Afastada a nulidade.

**Deste exposto, improcede a pretensão empresarial de nulidade das infrações 02, 03 e 04.**

Dito isso, é de se garantir que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, nomeadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, e a previsão normativa da multa proposta, além da assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT – Sistema de Lançamento de Créditos Tributários.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios – constitucionais e infraconstitucionais - aplicáveis ao processo administrativo tributário.

**Indefere-se o pedido de diligência acenado na peça impugnatória, até porque já bastam nos autos os elementos probatórios até então colacionados.**

Toma-se como fundamentos de mérito os mesmos expendidos quando da análise das preliminares, como se aqui estivessem repetidos na íntegra.

Entretanto, há outros pontos merecedores de análise e desdobramentos, ora apreciados por irregularidade.

### **Infração 01.**

Alega-se incongruência entre o valor lançado no auto de infração propriamente dito e a planilha fiscal. Naquele consta R\$ 49.637,84; nesta, R\$ 49.625,19. A diferença é de R\$ 12,65. Na realidade, o erro adveio apenas do item 111756 - LOMBO BBQ 1KG, planilhado na quinta linha do anexo 10, que na mídia não teve o valor do produto da quantidade da perda líquida e o valor unitário do crédito do ICMS ( $8 \times 1,58 = 12,65$ ). Prestado o esclarecimento e oportunizada a manifestação empresarial, não há motivos para retirar esse valor do lançamento original. Mantido, em princípio, como crédito tributário a discutir, a cifra de R\$ 49.637,84.

Como se viu, a auditoria adotou os critérios de arredondamento previstos na norma ABNT/NBR 5891/1977, conforme admitido na Port. 445/98, a serem também empregados para os valores encontrados em geral. Assim, para o item 100528 – FILME DE ALIMENTOS, a diferença decorre de arredondamento. O valor de 20,666561, quando arredondado, vira 21, conforme consta do Anexo 10.

Além desses aspectos, é de se dizer que a infração 01 sofreu considerável redução, haja vista o recálculo dos estornos dos créditos fiscais, procedidos pela própria auditoria, em acatamento aos reclamos empresariais, fazendo a dívida cair de R\$ 49.637,84 para R\$ 17.321,84.

O argumento empresarial também tem guardada desta relatoria. Se as perdas só foram consideradas dentro dos índices de perda presumida estipulados por atividade na Port. 445/98, só sobre as quantidades tidas como perdidas é que devem incidir os estornos de créditos correspondentes.

A revisão fiscal seguiu uma coerência procedural: ao retirar nas omissões de saídas as perdas presumidas, deve-se também proceder ao estorno proporcional dos créditos de ICMS apropriados nas entradas, em respeito ao mecanismo da não cumulatividade, levando em consideração o valor das últimas entradas, ainda que tivesse sido a última entrada aquela consignada no estoque inicial ou no estoque final do exercício auditado, a depender do caso.

**Irregularidade procedente em parte pela quantia histórica de R\$ 17.321,84, afora acréscimos.**

### **Infrações 02, 03 e 04.**

Em primeiro lugar, é de se dizer que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas (inclusive perdas) de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como dados fiscais-contábeis os quantitativos apontados como estoque inicial e final num certo exercício, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

A legislação determina que, na auditoria de estoques, quando da apuração da base de cálculo, forem constatadas, simultaneamente, omissões de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em

conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

Ademais, detectadas omissões, é devido o imposto a ser pago pelas operações normalmente tributadas, por antecipação tributária e por substituição tributária. Ditas situações estão abarcadas nas infrações ora sob julgamento.

O contribuinte sustenta que o fisco ignorou as quantidades de estoque inicial e final de determinadas mercadorias oficializadas na EFD. Em verdade, o argumento não corresponde aos elementos instrutórios existentes nos autos. Conforme se retira da mídia digital juntada pela fiscalização, todos os dados da EFD foram computados na auditoria de estoques. A defendante não ofereceu contraprovas que pudessem contrariar a base de dados digital transmitida por ele mesmo.

Com efeito, a auditoria, no anexo 5, partiu da relação das quantidades por nota fiscal e resumo da NFC-e. Além disso, o estoque inicial está relacionado de forma analítica no anexo 3, as entradas estão relacionadas de forma analítica no anexo 4, as saídas estão relacionadas de forma analítica no anexo 5 e o estoque final está relacionado de forma analítica no anexo 6. Consta do CD de fl. 83, as notas fiscais de entrada, notas fiscais de saída, relatório das NFC-e, EFD e escrituração dos inventários, entradas e saídas. Todas as provas para demonstrarem as quantidades transferidas para os anexos 1 e 2 constam do PAF.

Os agrupamentos coerentes que devam ser feitos na linha do legislador da Port. 445/98 já foram efetuados. O que o contribuinte deseja é a realização de agrupamentos adicionais que não soam razoáveis de serem feitos.

Na realidade, referida técnica deve ser adotada nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indiquem tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrerem pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, segundo o art. 3º, III da Port. 445/98.

Sobre a diversidade de códigos, verifica-se no processo que a auditoria usou um código raiz com as unidades de medida, peso e volume já convertidas numa só pelo próprio contribuinte, já uniformizada em sua EFD. Não há contraponto empresarial mostrando casos em que houvesse divergências nas unidades de medida adotadas nas entradas em relação às unidades de medida adotadas nas saídas.

Assim, ficou demonstrado nos autos que a autuante seguiu as regras de auditoria sistematizadas para ajuntar mercadorias com características próximas, conforme detalhou em seu informativo fiscal. Mas isto não autoriza o contribuinte a querer que produtos distintos também sejam agrupados.

O sujeito passivo não apresentou motivos convincentes que ensejassem a necessidade de efetivar novos agrupamentos.

Por outro lado, não ficou demonstrado pela impugnante que realizou movimentações internas para lanchonete, padaria ou restaurante.

Além de não haver cadastro fazendário para estas atividades por parte do estabelecimento autuado, conforme telas apenas ao PAF, as movimentações internas necessitam de cobertura documental para serem computadas no levantamento quantitativo de estoques. Tais evidências de prova não foram apresentadas pelo sujeito passivo, apesar de dispor de meios e tempo para assim se desincumbir.

Não bastasse isso, as mercadorias citadas pela impugnante (250059 – ENT MISTUR PANETONE, 385717 – ENT TEGRAL BRIOCHE, 374594 –ENT TERGRAL PAO AUSTR e 374601 – ENT TEGRAL PAO DOCE) não foram objeto da cobrança ora sob julgamento.

Falece razão ao defendante em dizer que as perdas não foram consideradas. As perdas foram cotejadas sim no levantamento quantitativo, com base na Port. 445/98, índice previsto para quem

comercializa no atacado e no varejo (atacarejo) – atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado. As perdas foram aplicadas no anexo 1 elaborado pelo fisco, colunas B a G.

Por fim, há um argumento empresarial que merece ser acolhido pela relatoria: trata-se de produtos não comercializados pela empresa, usados para fins de manuseio por parte de seus clientes (embalagens, bobinas, sacos de papel) quando compram gêneros de padaria e peixaria, por exemplo.

Não obstante ter havido tratamento contábil equivocado da empresa em atribuir tais itens como mercadorias adquiridas para comercialização, posto constar nos seus estoques, além de estarem debaixo de CFOPs de transferência para comercialização e entradas a título de devolução de vendas, certo é que tais produtos foram adquiridos para uso e consumo próprio ou dos seus clientes.

São eles:

Código	Descrição	ICMS calculado
143993	ENT SACO CELOFANE	214,06
224429	BOBINA PICOTADA	1.192,55
228992	BOBINA PIC PEIXARIA	1.659,84
241744	BOBINA TEMICA 80X92	3.125,32
324764	SC PAO FRAN CV C1000	814,45
652605	ENT SACO PANETONE	218,82
652612	ENT SACO BAGUETE	253,80
681268	ENT BOBINA PICOTADA	269,12
147752	FOMA PAN. 1KG	922,16

De modo que o valor de imposto a ser retirado da infração 02 soma o seguinte:

cod item	icms
143993	214,06
224429	1.192,55
228992	1659.84
241744	3.125,32
324764	814,45
652605	218,82
652612	253.8
681268	269,12
147752	922,16
Total	6.756,48

Dos itens apontados na contestação faça-se exceção ao item sob o código 825227 – SACOLA PLASTICA, conforme anexo 16 elaborado pelo fisco, posto existirem saídas tributadas, com CFOP 5.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

**Assim, a infração 02 cai para R\$ 745.202,72.**

**Infrações 03 e 04 totalmente procedentes.**

Em conclusão, afora os pontos retirados da cobrança inicial atrás explicitados, em todo o resto o sujeito passivo **não demonstrou objetivamente quais situações** pudessem demandar mudança nos procedimentos adotados, apesar de dispor de enorme tempo para assim proceder, ficando sua pretensão vulnerada no campo das simples alegações. Por conseguinte, este é o caso de aplicar-se o comando previsto no art. 143 do RPAF-BA, *verbis*:

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

De seu turno, não há que se falar na aplicação da máxima *in dubio pro contribuinte*. A cobrança resultou clara dos elementos carreados ao PAF. Não há que se falar em dúvidas ou incertezas na exigência que demandassem interpretações mais favoráveis para o sujeito passivo.

Por fim, não tem, este Colegiado, competência para aferir ilegalidades ou constitucionalidades de normas estaduais tributárias. A proposição da penalidade encontra amparo no art. 42 e incisos da Lei 7014/96.

**Pedido de cancelamento ou redução de multa afastado.**

**Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor histórico de R\$ 1.025.902,23, afora consectários, assim minudenciado:**

<b>Inf. 01</b>	<b>17.321,84</b>
<b>Inf. 02</b>	<b>745.202,72</b>
<b>Inf. 03</b>	<b>111.796,03</b>
<b>Inf. 04</b>	<b>151.581,64</b>
<b>Total</b>	<b>1.025.902,23</b>

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **274068.0012/22-7**, lavrado contra a empresa **WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.025.902,23**, acrescido das multas 60% sobre R\$ 168.903,48 e de 100% sobre R\$ 896.998,75, previstas no art. 42, incisos II “d”, VII, “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MARCELO MATTEDE E SILVA – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR