

PROCESSO - A. I. N° 279459.0025/21-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SEARA ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDOS - SEARA ALIMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO –Acórdão 5ª JJF nº 0080-05/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18.05.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0108-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Na informação fiscal foram corrigidas as inconsistências do levantamento, com base nas provas apresentadas. Não foram juntadas provas quanto às alegações de que as operações foram registradas e de que o imposto foi corretamente apurado. O tributo exigido relativo à omissão de saídas não se refere a presunção legal. Computadas as perdas decorrentes das atividades de comercialização (CFOP 5927). Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) nº 0080-05/22-VD ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/99), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a Decisão, apresenta a peça respaldado no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração acima epigrafoado foi lavrado no dia 06/09/2021 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 236.059,72, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim designada no Acórdão recorrido:

“(…) falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saída[s] de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício[s] fechado[s] (2018/2019) - R\$ 236.059,72. Multa de 100%”.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 19/05/2022 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos (fls. 183 a 188):

“VOTO

O presente auto de infração acusa falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque.

Na impugnação inicial o contribuinte alegou que o lançamento:

- i) é nulo em razão das inconsistências, desconsiderando estoques iniciais, indicação de quantidades irreais e adoção de fator de conversão incorreto;*
- ii) é nulo por ter sido pautado em mera presunção, sem produção de provas;*
- iii) não foi considerada a “quebra de estoque” inerente à atividade de comercialização, sobretudo de produtos alimentícios/percíveis;*
- iv) a multa aplicada (100%) é irrazoável, desproporcional e confiscatória.*

Quanto à nulidade suscitada sob alegação de desconsiderar estoques, indicação de quantidades irreais e

adoção de fator de conversão incorreto, na primeira informação fiscal foram promovidas as correções apontadas, dada ciência ao sujeito passivo e concedido prazo para se manifestar, em conformidade com o disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA. Por isso fica rejeitada esta nulidade.

No tocante à nulidade suscitada sob o argumento de que o lançamento foi pautado em mera presunção, observo que em se tratando de levantamento quantitativo de estoques, a fiscalização tomou como base no desenvolvimento do roteiro da auditoria aplicada, as quantidades registradas dos estoques (inicial e final dos exercícios) do livro Registro de Inventário, por item de mercadorias, adicionou as quantidades adquiridas consignadas nas notas fiscais de compras, e deduziu as saídas constantes dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e escriturados na EFD, tendo exigido ICMS sobre as diferenças apuradas.

Portanto, tendo sido elaborados demonstrativos com base nos documentos fiscais devidamente escriturados pelo estabelecimento autuado, com a entrega das cópias dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, não se trata de presunção (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96), e sim de procedimento de fiscalização adotado com base na Port. 445/1998, cuja omissão de saída apurada possibilita exercer o seu direito de defesa, como o fez, juntando com a impugnação demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA). Por isso, fica rejeitada esta nulidade suscitada, tendo em vista que a exigência se fundamenta em levantamento fiscal que não caracteriza exigência por meio de presunção.

No mérito, com relação aos argumentos de que o lançamento continha inconsistências, com indicação de estoque inicial zerados, erro de conversão de unidades de medida (CAIXAS e QUILOGRAMAS), e não consideração de perdas dos estoques, observo que na primeira informação fiscal o autuante promoveu os ajustes no levantamento fiscal, promovendo a inclusão das quantidades dos estoques não computados, ajustou as conversões de acordo com as provas apresentadas e computou as baixas de estoques fazendo a inclusão das quantidades de mercadorias consignadas em notas fiscais com o CFOP 5.927.

Cientificado da informação fiscal, o sujeito passivo, não apontou mais essas inconsistências, o que considero saneadas nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/BA.

Também nego provimento ao pedido de diligência requerida, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/BA, tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide.

Quanto à alegação de que o refazimento do levantamento fiscal implicou em majoração da base de cálculo dos produtos com código 6300 – Presunto Cozido Magro e código 727199 – Linguiça Pernil Seara, implicou em modificação do critério jurídico com alteração de parâmetros, observo que pelo confronto do demonstrativo original (fls. 6 a 9) com os refeitos (fls. 142 a 145), o primeiro produto foi corrigido pela inserção do estoque inicial e final, e o segundo, pela correção dos fatores de conversão, que foram feitos em conformidade com as provas apresentadas junto com a defesa.

Entretanto, a maioria das correções implicaram em redução ou zeramento da omissão, a exemplo do produto com código 5223 – Linguiça fininha Seara que tinha base de cálculo de omissão de R\$ 102.411,00 (fl. 6) e foi zerada no demonstrativo refeito (fl. 142), e da mesma forma, o produto com código 5835 – Salsicha de frango que tinha base de cálculo de R\$ 100.278,14, e também foi zerado (fls. 6 e 142), bem como o produto com código 5185 – Linguiça de frango Seara que teve base de cálculo da omissão reduzida de R\$ 138.382,15, para R\$ 18.345,44.

De modo geral, conforme ressaltado na manifestação acerca da informação fiscal, ocorreu uma redução de 60% do débito, com prevalência em redução das omissões de diversos produtos.

Entendo que ao contrário do que foi afirmado pelo defendente, não ocorreu modificação do critério jurídico e nem alteração de parâmetros, visto que o levantamento fiscal foi realizado com base na movimentação dos estoques indicados nos inventários (inicial e final), quantidades registradas de entradas e saídas de produtos.

As correções no levantamento fiscal decorreram de provas juntadas com a defesa, que fez a inserção de estoques não computados e correção dos fatores de conversão, tudo com base em documentos fiscais e EFD, em conformidade com o disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA, que prevê que eventuais incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, tendo as incorreções e omissões sido corrigidas e comunicada ao sujeito passivo, mediante intimação, cópia dos novos elementos e concessão de prazo para se manifestar.

Na situação em questão, feitas as correções, em atendimento à intimação, o defendente não apontou qualquer erro no demonstrativo refeito.

Ressalte-se, que conforme Sumula nº 11 do CONSEF estabelece que “não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração”, com base no art. 156 do RPAF/BA, em conformidade com a jurisprudência predominante, tendo como precedentes os Acórdãos CJF: 0349-12/18; 025812/17; 0070-11/17; 0027-11/19; 0303-11/15; 0097-11/15; 0395-11/08; 0314-12/08; 0132-11/02; 0552-12/06.

Com relação ao argumento de que não foram consideradas as perdas, que foram consideradas em decisões proferidas em Acórdãos julgados pelo CONSEF, que foi citado na manifestação, observo que a previsão contida no art. 3º, § Único da Port. 445/1998, quando apurada omissão de saída de mercadorias em relação a cada item de mercadoria, os percentuais estabelecidos são aplicáveis a estabelecimentos varejistas que não é o caso do estabelecimento autuado que exerce atividade de distribuição (vendas no atacado).

Ressalto ainda, que na revisão fiscal o autuante computou as quantidades relativas às notas fiscais de saídas emitidas para baixa de estoques, com indicação do CFOP 5927, que não tinham sido computadas no levantamento fiscal, o que implicou na redução das omissões de vários itens de saídas. Portanto, caberia ao defendente comprovar inconsistências no levantamento fiscal, relativo às quantidades consignadas nos estoques, nas entradas e nas saídas, o que foi feito mediante as provas que foram apresentadas.

Assim sendo, embora os produtos indicados na manifestação tenham ocorrido agravamento, no exercício de 2018 o débito total foi reduzido de R\$ 175.232,76, para R\$ 75.965,77, e em 2019 de R\$ 60.826,96, para R\$ 23.825,82, o que implicou em redução de valor da infração.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 100% é prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96, portanto, é legal. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por tudo que foi exposto, acato o demonstrativo de débito de fl. 141, e voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, com redução do débito de R\$ 236.059,72, para R\$ 99.791,59”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0080-05/22-VD.

Respalado no art. 169, I, “b” do sobredito Regulamento Processual, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 198 a 230, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando todos os incidentes processuais até então ocorridos.

Preliminarmente, suscita a invalidade da autuação, pois o Fisco não teria apresentado levantamentos que comprovassem a irregularidade imputada e o seu montante.

As planilhas elaboradas pelo auditor desconsideraram estoques iniciais, apuraram quantidades divergentes das registradas e adotaram fatores de conversão incorretos. Embora tenha reconhecido as inconsistências e buscado a correção, fato é que o autuante majorou a base de cálculo de parte das mercadorias fiscalizadas, reformando a autuação para pior.

Transcrevendo precedentes administrativos do Estado de São Paulo, não concorda que não tenha indicado erro após a revisão, pois insurgiu-se contra a majoração da base de cálculo, a total modificação do lançamento de ofício, a alteração de critério jurídico e a não contabilização do percentual de quebras de mercadorias.

E mais, havendo dúvidas quanto a fatos e prática de atos, a interpretação da legislação deve ser favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN).

Outro motivo que, segundo alega, resulta na anulação do Auto de Infração, é a violação da proibição de reforma para pior. Por ocasião do lançamento, foi apontada uma omissão de 24.354 kg de presunto cozido magro (código 6300), no valor de R\$ 307.839,71, mas na revisão a diferença foi alterada para 41.892 kg, na cifra de R\$ 529.533,10.

Prossegue suscitando preliminares, desta feita pela “ilegalidade da presunção de prova”, as quais não foram apresentadas pela Fiscalização. Ao analisar a movimentação de presunto cozido magro (código 6300) e linguiça pernil Seara (código 727199), constatou que não ocorreu omissão de saídas, podendo, no máximo, ter havido um mero erro material no preenchimento do livro Registro de Inventário, motivo pelo qual colacionou as notas fiscais aos autos.

Alega que foram autuados valores referentes a mercadorias deterioradas (que não especifica) e sustenta: “Não se pode presumir saída de mercadoria que se prova não mais existir”! A fiscalização se deu a partir de dados equivocados e de saídas que não ocorreram (quebra de

estoques).

Em seguida, aduz a nulidade do Acórdão recorrido, em virtude da não apreciação das provas complementares apresentadas (notas fiscais de presunto cozido magro (código 6300) e linguiça pernil Seara (código 727199)) e pela consequente violação ao princípio da verdade material.

No mérito, embora reconheça não ser estabelecimento do varejo, pelo princípio da isonomia, pugna pela aplicação dos índices de perdas previstos no art. 3º, parágrafo único da Portaria 445/98 e pela realização de diligência, já que as mercadorias que comercializa são 100% perecíveis.

Anexou, no documento 04 da defesa, estudo sobre avaliação de perdas no varejo brasileiro, realizado pela ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados e pela FIA – Fundação Instituto de Administração, realçando que os centros de distribuição foram objeto do estudo.

Apresenta precedentes administrativos e judiciais.

Reitera o pedido de realização de diligência, para a apreciação dos documentos supostamente não analisados pela JJF (notas fiscais de presunto cozido magro (código 6300) e linguiça pernil Seara (código 727199)).

Fornece endereço para correspondências processuais e pede deferimento.

VOTO

Relativamente à alegada invalidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido, que analisou todos os argumentos e documentos apresentados na impugnação, o auditor e a Junta de Julgamento Fiscal expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos (folhas 6 a 9 e 142 a 145), com seus dados, informações e cálculos.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º; RPAF-BA/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos detalhados aspectos abordados na impugnação e no Recurso Voluntário.

O recorrente aduz com veemência que o procedimento administrativo fiscal do qual resultou o lançamento de ofício foi baseado em presunção, o que, data vênia, não corresponde à realidade. Segundo o art. 4º da Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. Portanto, não basta a mera juntada aos autos dos documentos fiscais de entrada e de saídas de determinadas mercadorias para elidir a infração, mas a sua conformidade com o que resultará do cotejo com o que está lançado no livro de Registro de Inventário, o que em momento nenhum restou comprovado, na defesa ou no Recurso.

De fato, alguns equívocos foram cometidos no demonstrativo inicial. Entretanto, foram elaboradas as correções, com base nas provas juntadas com a impugnação, o que não significa alteração de critério jurídico, por meio das quais se fez a inserção de estoques não computados e a correção dos fatores de conversão, tudo com base nos documentos fiscais e na EFD, em conformidade com o quanto disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA, que prevê que eventuais incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, tendo as

incorrekções e omissões sido corrigidas e comunicadas ao sujeito passivo, mediante intimação, cópia dos novos elementos e concessão de prazo para se manifestar.

Quanto à suposta violação ao princípio da proibição de reforma para pior, o contribuinte alegou que, por ocasião do lançamento, foi apontada uma omissão de 24.354 kg de presunto cozido magro (código 6300), no valor de R\$ 307.839,71, mas na revisão a diferença foi alterada para 41.892 kg, na cifra de R\$ 529.533,10.

Todavia, de acordo com a Súmula nº 11 do CONSEF, *“não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração”*. Precedentes: Acórdãos CJF nºs 0349-12/18, 025812/17, 0070-11/17, 0027-11/19, 0303-11/15, 0097-11/15, 0395-11/08, 0314-12/08, 0132-11/02 e 0552-12/06.

Como bem disse o relator de origem:

“Entretanto, a maioria das correções implicaram em redução ou zeramento da omissão, a exemplo do produto com código 5223 – Linguica fininha Seara que tinha base de cálculo de omissão de R\$ 102.411,00 (fl. 6) e foi zerada no demonstrativo refeito (fl. 142), e da mesma forma, o produto com código 5835 – Salsicha de frango que tinha base de cálculo de R\$ 100.278,14, e também foi zerado (fls. 6 e 142), bem como o produto com código 5185 – Linguica de frango Seara que teve base de cálculo da omissão reduzida de R\$ 138.382,15, para R\$ 18.345,44.

De modo geral, conforme ressaltado na manifestação acerca da informação fiscal, ocorreu uma redução de 60% do débito, com prevalência em redução das omissões de diversos produtos”.

Relativamente às quebras, na revisão fiscal, o autuante computou as quantidades relativas às notas fiscais emitidas para baixa de estoques, com indicação do CFOP 5927 - lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, que não haviam sido computadas no levantamento inicial, o que implicou na redução das omissões de saídas de vários itens.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos. Fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência.

No tocante ao Recurso de Ofício e aos argumentos defensivos de que o lançamento continha inconsistências, como *“indicação de estoques iniciais zerados”*, erros de conversão de unidades de medida (CAIXAS e QUILOGRAMAS) e não consideração de perdas dos estoques, na primeira informação fiscal, o autuante promoveu os ajustes, como a inclusão das quantidades dos estoques não computados, corrigiu as conversões, de acordo com as provas apresentadas, e computou as baixas de estoques, fazendo a inclusão das quantidades de mercadorias consignadas em notas fiscais de perdas, com o CFOP 5.927 - *lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*.

Cientificado da informação fiscal, o sujeito passivo, não apontou mais quaisquer inconsistências numéricas, específicas, consideradas saneadas, nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/BA.

Recurso de Ofício Não Provido.

No mérito do Recurso Voluntário, que restou minorado, tendo em vista o fato de o recorrente ter centrado a maior parte das suas argumentações nas preliminares, inexitem dúvidas nos presentes autos aptas a ensejar a aplicação do art. 112 do CTN.

A questão das quebras já foi acima abordada (no julgamento das preliminares). Embora reconheça não ser estabelecimento do varejo, pelo princípio da isonomia, o recorrente pugna pela aplicação dos índices de perdas previstos no art. 3º, parágrafo único da Portaria 445/98, já que as mercadorias que comercializa são 100% perecíveis. Isso não é possível, por absoluta falta de autorização legal.

Recurso Voluntário Não Provido.

Com respeito ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido autuado, sendo inclusive recomendável que assim se faça, tendo em vista as prescrições do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.

§ 5º Constando dos autos pedido expresse para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade.

Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999, especialmente aqueles condizentes com o Domicílio Tributário Eletrônico.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0025/21-3, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 99.791,59**, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS