

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 279757.0038/20-9
<b>RECORRENTE</b>	- VIGOR ALIMENTOS S.A.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0039-01/21-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 18.07.2024

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0149-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A escrituração fiscal digital é de uso obrigatório para os contribuintes (art. 248 do RICMS/BA), de maneira que a ocorrência de furto, roubo, perecimento, dentre outras situações impõe a emissão de documento fiscal para regularização do estoque, conforme art. 312 do RICMS/BA. A recorrente não comprovou ter atendido o regulamento, ônus que lhe cabia, à luz dos arts. 142 e 143 do RPAF/BA. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0039-01/21-VD da 1ª JJF deste CONSEF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 10/08/2020, com as seguintes características:

*Infração 01. 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2015, no valor de R\$ 272.308,23, mais multa de 100%.*

*Referente às operações com achocolatados, bebidas lácteas, cream chese, chantilly, fondue, gordura vegetal, leite fermentado, maionese, manteiga, margarina, néctare, óleo carmelita, queijos, requeijões, sobremesas.*

*Enquadramento Legal: art. 2º, I e art. 23-B, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 83, I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, I, da Portaria nº 445/98. Multa aplicada: art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02. 04.05.11. Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2015, no valor de R\$ 40.389,14, mais multa de 60%.*

*Referente às operações com iogurtes, e macarrão instantâneo.*

*Enquadramento Legal: art. 8º, II; art. 23, II, da Lei nº 7.014/96. Multa aplicada: art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.*

Após a instrução processual, a Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### VOTO

*O autuado arguiu a nulidade do lançamento, alegando ilegalidade da presunção de prova, por considerar que não houve comprovação da saída de mercadorias sem emissão de documentos fiscais.*

Todavia, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais, no que preceitua o RPAF/99, sendo o imposto, a multa e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, como a indicação dos dispositivos da legislação infringidos.

Observo, ainda, que a empresa autuada tomou conhecimento dos referidos demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual, a lide está apta ao seu deslinde, não havendo do que se falar em nulidade do ato, nem ofensa às determinações do art. 142, do CTN.

Destarte, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, pelo que passamos a análise do mérito.

O presente processo, exige imposto em função da constatação de omissão de saídas de mercadorias, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício fechado de 2015, sendo que na infração 01 é exigido o ICMS Normal, e na infração 02 o ICMS Antecipação Tributária.

Em relação ao pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, resta indeferido, uma vez que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

O autuado contestou a autuação, alegando que a mesma se embasa em levantamento quantitativo de estoques, apresentando apenas o resultado da conta aritmética entre (i) os estoques iniciais (ii) somados às entradas e (iii) subtraídos às saídas.

Argumentou que os autuantes não consideraram as “quebras” e “perdas”, tendo em vista que a empresa comercializa produtos comestíveis sujeitos ao perecimento, deterioração, etc.

Enfatizou que ocorreram emissões de Notas Fiscais de devolução simbólica, em decorrência de “quebra”, com fins meramente financeiros, para ajustar os valores quando do recebimento do produto avariado, sem que os autuantes levassem em consideração.

A princípio, destaco que o procedimento de auditoria de estoques está previsto na legislação vigente, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98, tendo como objetivo “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”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, 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.

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.

Dai pode ter três resultados: se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

Vale também esclarecer, que a acusação fiscal é a de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação não fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º da Lei 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Portanto, não assiste razão ao impugnante, uma vez que os demonstrativos que integram o Auto de Infração, especificamente o de Auditoria de Estoques (fls. 6 a 36 e na mídia à fl. 37), elaborados pelos autuantes, que contemplam o Estoque Inicial e Estoque Final, declarados pela Autuada na sua escrita fiscal, as Notas Fiscais de entrada registradas e as Notas Fiscais de saídas registradas, evidenciam as omissões ora exigidas.

Também não encontra amparo a alegação defensiva relativa às eventuais perdas, quebras ou quaisquer outros motivos, uma vez que a legislação do ICMS prevê especificamente tal possibilidade, e as operações que a

*empresa escriturou de acordo com o preceito normativo, mediante apresentação de documentos fiscais, foram devidamente consideradas no trabalho de auditoria realizado pelos autuantes.*

*Ou seja: a própria defesa sabe dos cuidados que devem ser observados em relação às perdas e quebras, sendo que o Estado da Bahia adota posicionamento no sentido contido no artigo 312 do RICMS/12:*

*“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*(...)*

*IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar”.*

*Portanto, os autuantes consideraram no levantamento fiscal, (planilha Vigor\_Estoque\_205/NFS), as operações em que o autuado cumpre o que determina o dispositivo acima transscrito, ou seja, emite as Notas Fiscais de saídas sob CFOP 5927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração.*

*Dessa forma, resta evidente que tais movimentações questionadas pela Autuada, foram devidamente observadas pela fiscalização, não devendo ser acolhidos os argumentos defensivos concernentes a este tópico, relativos a perdas e quebras eventualmente ocorridas no estabelecimento da impugnante, salientando, ainda, que o sujeito passivo não apresentou nenhum número ou valor que confronte os levantamentos elaborados na ação fiscal,*

*Já o Relatório da ABRAS, apenas e tão somente demonstra a existência de quebras e perdas no ramo de supermercado, não possuindo, entretanto, o condão de desobrigar os contribuintes dos procedimentos expressamente previstos na legislação tributária estadual.*

*Em relação às Notas Fiscais de devolução simbólica, emitidas para ajustes meramente financeiros, que o autuado não escriturou na forma regulamentar, e não poderia dessa forma ser considerada, vale ressaltar, que se acaso fossem computadas no levantamento fiscal, conforme pretendido pelo impugnante, haveria aumento no valor da omissão de saídas, porque haveria acréscimo de entrada, sem a respectiva saída.*

*Quanto aos Acórdãos trazidos pela defesa, de decisões administrativas e judiciais, as mesmas não vinculam o julgador, motivo pelo qual não podem ser acolhidas em socorro da defendente.*

*Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, sendo tal atribuição exclusiva da Câmara Superior ao apelo de equidade, conforme dispõe o art. 176, III, “c” do RPAF/BA.*

*As multas aplicadas na presente autuação, estão expressamente previstas no art. 42, II, “e” e III, “g” da Lei nº 7.014/96, não havendo, portanto, do que se falar em confisco.*

*Ademais, este Órgão não possui a devida competência para analisar contestações que envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99.*

*Outrossim, igualmente descabe a aplicação do artigo 112 do CTN, vez inexistir qualquer dúvida do julgador, frente ao cometimento das infrações apontadas.*

*De tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso voluntário, insurgindo-se contra a decisão de primeiro grau, da forma a seguir indicada.

Incialmente, insiste na nulidade do lançamento por entender que é impreciso e desconsidera aspectos relevantes do seu ramo de atividade, além de não ter provado que teria efetuado saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, como constou no Auto de Infração que teria se baseado em levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechados, sem comprovar ou trazer indícios de provas de que realmente fora efetivada a venda de mercadorias sem a documentação fiscal.

Afirma que a planilha que acompanha o auto incorreu em peremptório erro quanto à adoção de fator de conversão, ponto não esclarecido até o momento, já que a unidade de medida eleita diverge daquela utilizada na nota fiscal respectiva. Destaca que a planilha de auditoria de estoque ora considera a quantidade apontada na nota fiscal, ora adota um fator de conversão sem qualquer justificativa, utilizando como exemplo o produto “IOG LIQ BATIDO 180G” (logurte Líquido Batido).

Aponta, exemplificativamente, que para a Nota Fiscal nº 308117 há indicação de 22,000

mercadorias no documento fiscal, sendo esta a quantidade considerada para calcular as entradas no estoque. Contudo, para as Notas Fiscais nºs 300829, 294225 e 24403, que amparam operações dos mesmos produtos, o autuante adotou fator de conversão 24, aumentando consideravelmente a quantidade de mercadorias nas entradas.

Exemplifica que a Nota Fiscal nº 294225, embora conste a quantidade de 2,000 a fiscalização considerou a quantidade de 48,000 para calcular as entradas no estoque, sem qualquer justificativa, o que teria majorado as entradas de 10.752,000 (quantidade registradas nas notas fiscais) para 11.212,000 (quantidade apurada com fator de conversão) referente ao “IOG LIQ BATIDO 180G”, havendo uma diferença de 460,000 produtos. Diz que esta conduta, sem qualquer motivação, é repetida no levantamento de todos os produtos autuados, o que macula a validade do lançamento por faltar precisão ou clareza.

Além disso, alega que o Auto de Infração desconsiderou que comercializa produtos comestíveis sujeitos a perecimento, deterioração, extravio e etc., apontando que, em relação ao mesmo produto “IOG LIQ BATIDO 180G”, a totalidade das entradas consideradas se referem, na verdade, a devoluções simbólicas que não representaram incremento de estoque, uma vez que não retornaram ao estabelecimento autuado por estarem impróprias para consumo, indicando como exemplo a Nota Fiscal nº 114999, com destaque à natureza da operação indicada como “Dev. Compra Comerc. Oper. Merc. Suj. Ao Reg. Sub. Trib” e à indicação nas informações complementares “Motivo da Devolu: MERCADORIA SEM QUALIDADE”.

Relata que o julgador de Primeira Instância afirmou que tais documentos não foram considerados porque acaso fossem computados aumentaria o valor da omissão de saídas porque geraria acréscimo de entrada sem a respectiva saída e que teria acontecido justamente isso no presente caso, pois, da consulta das notas fiscais elencadas na autuação se constata que inúmeras notas fiscais de devolução simbólica foram computadas como se representassem entradas efetivas de mercadorias, fato que ensejou a presunção de que houve omissão de saídas.

Questiona a falta de pronunciamento adequado sobre o tema, em razão da negativa esvaziada de análise da JJF, que se limitou a afirmar que tais notas fiscais de devolução simbólica não teriam sido consideradas no trabalho fiscal, o que possibilita concluir não ter havido a devida análise do caso na primeira instância fazendo inclusive com que não se sustente a negativa da diligência, diante da precariedade e inconsistência do trabalho fiscal.

Reitera que não deixou de emitir notas fiscais de saída, deixando apenas de inventariar as que não representam ingresso de mercadorias no estoque, mas que, mesmo que configurassem uma omissão de entradas não poderiam ter uma saída subsequente presumida por se tratar de devoluções de produtos perecíveis, de maneira que as condições fáticas do caso concreto tornam desprovida de materialidade a pretensão e tributação de saída, ainda que por presunção.

Argumenta não ser difícil reconhecer a nulidade do presente lançamento diante da falta de elementos suficientes para lavratura do Auto de Infração, impossibilitando inclusive sua defesa, o que afronta os direitos fundamentais à ampla defesa e ao contraditório, destacando o que diz o art. 142 do CTN e decisões do TIT/SP para ressaltar a nulidade do auto de infração que requer seja reconhecida por não conter a devida fundamentação, indicando ainda que deixou de ser observado o art. 112 do CTN, pois, havendo incertezas quanto a fatos e práticas da infração a legislação tributária deve ser interpretada do modo mais favorável ao contribuinte.

Ainda em preliminar, acusa a fiscalização de se valer de levantamento precário e arrimado em presunção para, a partir de um mero fato indiciário, imputar uma conduta ilícita à recorrente e realizar o lançamento, sem, contudo, observar seu ônus de mostrar indícios míнимos da situação presumida, providência indispensável para a validade do lançamento.

Diz que a mera presunção do Agente Fiscal não é suficiente para fundamentar a cobrança de tributos, devendo aquele determinar claramente como apurou as supostas diferenças, considerar os aspectos relevantes da atividade e demonstrar detalhadamente como alcançou os valores

trazendo aos autos as provas necessárias para embasar a acusação.

Cita doutrina de Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho e Fabiana Del Padre Tomé para reforçar a necessidade de que sejam observados aspectos particulares do caso concreto no procedimento administrativo do lançamento, não podendo o Agente Fiscal presumir que a recorrente deixou de emitir documento fiscal relativo a operações de venda de mercadorias, sem comprovar tal acusação, não sendo suficiente a presunção a partir do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Destaca, com fundamento no art. 142 do CTN que a verificação da ocorrência do fato gerador exige a apuração da verdade dos fatos, devendo o autuante realizar investigação aprofundada, sem qualquer interesse no resultado final, o que não teria ocorrido no presente caso, diante das conclusões adotadas a partir de fatos equivocados (fator de conversão) e de entradas que não ocorreram (devoluções simbólicas), sendo o auto lavrado sob mera presunção, o que já ensejaria o cancelamento do débito de ICMS em discussão.

No mérito, reforça a ocorrência de perdas na sua cadeia de comercialização, apontando quebras de estoque dentro da margem de normalidade e que seriam naturais da atividade exercida, em que é possível ocorrer extravio de mercadorias, quebra, furto, perecimento, deterioração, decomposição, etc.

Destaca que a própria legislação baiana previa a ocorrência de perdas normais nas atividades do contribuinte, indicando o inciso V, do art. 100 do RICMS/97, observando que a exigência de estorno de crédito do ICMS nas hipóteses de quebras “anormais” de mercadorias faz reconhecer não só a possibilidade como a probabilidade de ocorrência de quebras normais na execução das atividades, observando que o atual RICMS, em seu art. 289, § 13º também admite a ocorrência de quebra, possibilitando inclusive o abatimento do valor da base de cálculo.

Explica que, visando o cumprimento das obrigações tributárias, emite notas fiscais discriminando todas as especificações das suas operações de vendas, merecendo destaque, para o caso, as seguintes: **(i)** quantidade de produtos comercializados; **(ii)** peso dos produtos vendidos; e **(iii)** valor do quilo referente a cada produto. E, por se tratar de produtos perecíveis com transporte por via terrestre, mesmo com o devido acondicionamento, avarias/perecimento são inevitáveis.

Constatada pela conferência no destino a existência de produtos impróprios para comercialização/consumo, o que comercialmente é chamado de “quebra”, a recorrente emite uma nota fiscal de devolução simbólica para ajustar os valores já que o cliente pagou um preço maior pela totalidade dos produtos que apresentavam condições de comercialização no momento da saída dada pela recorrente. Logo, não haveria devolução efetiva de mercadorias, mas, apenas ajuste do preço e o peso da mercadoria no intuito de gerar um desconto financeiro para o cliente e nem gerar divergências em seus estoques, já que tais mercadorias devem ser descartadas.

Repete que o Agente Fiscal computou essas notas de devolução simbólica em seu levantamento fiscal, exemplificando com o produto “IOG POLPA MGO POTTY”, em relação ao qual o total das entradas apuradas correspondem a notas de devolução simbólica, tendo o autuante considerado a entrada de 39.555,500 e saída de 23.066,000 (saídas sob o CFOP 5927), concluindo que houve omissão de 16.489,500 sendo que, da simples análise das notas fiscais que compõem as entradas, verifica-se que a totalidade se refere a devoluções simbólicas inerentes as quebras, ou seja, não houve efetiva entrada de mercadoria.

Destaca que o motivo da devolução simbólica está devidamente consignado nas notas fiscais emitidas pela recorrente, destacando a título exemplificativo as Notas Fiscais n°s 23215, 167621 e 413457 que constariam no levantamento fiscal, mas que teriam sido ignorados pela JJF que considerou que as devoluções simbólicas não foram consideradas no cálculo, o que não teria sido o caso.

Relata que a devolução simbólica só tem a finalidade de ajustar o preço e a quantidade de mercadorias recebidas pelos destinatários, para fins de desconto financeiro entre o cliente e a

Recorrente, em razão do perecimento de algumas mercadorias, ou seja, as devoluções não ocorreram fisicamente, por conta justamente das particularidades de manejo das mercadorias comercializadas, que no seu transporte acabam por implicar em parcela de perda em razão do perecimento, sendo tais operações indevidamente consideradas no levantamento fiscal, ao contrário do que afirmou a JJF, ao adotar premissa completamente equivocada, que decorreria da análise dos próprios elementos que compõem a autuação.

Diz que a fiscalização e a Junta não consideraram as perdas e quebras de mercadorias normais e usuais à sua atividade, mesmo tendo apresentado estudo, realizado pela ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados e pela FIA – Fundação Instituto de Administração, e que destaca o percentual de perdas no varejo que, no ano-calendário de 2017, apresentou média nacional de perdas de 1,82% sobre o valor do faturamento bruto das empresas, permitindo inferir uma margem de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída, considerados razoáveis.

Alega ainda que a formalização da ocorrência de quebras e perdas perante o comércio em questão, de produtos alimentícios, é medida absolutamente impraticável, de modo que considerar que as perdas somente são refletidas quando emitidas NFs com o CFOP 5927 não seria razoável, além de que, exigir o cumprimento de obrigação acessória como condição ao reconhecimento de perdas no curso do processo produtivo não somente desprestigia o conceito de verdade material como tenderia a esvaziar o ofício atribuído a este Tribunal Administrativo de averiguar a suposta ocorrência do fato gerador do tributo.

Afirma que, por este motivo, é realizado estudo pormenorizado como o apresentado para estabelecer um patamar razoável de perdas e quebras na consecução da atividade, sendo de conhecimento amplo que, tratando-se de alimentos perecíveis, há grande probabilidade de perecimento, deterioração, decomposição, etc., além do extravio de mercadorias do estoque e furto, fato que merece ser considerado sob pena de manter exigência de ICMS por simples diferenças de estoque que não configuram saídas de mercadorias.

Insiste que não é razoável desconsiderar que as perdas nas suas atividades são fatos corriqueiros, pois, se trata de comércio de produtos refrigerados que podem perecer, se deteriorar, etc., por qualquer alteração de temperatura sendo que tais perdas não são refletidas somente com a emissão de NF com o CFOP 5927, mas também com notas fiscais de devoluções simbólicas.

Diz que em função dessas premissas, as Câmaras deste CONSEF têm reconhecido como indevida a exigência de ICMS relativo a omissões de saídas quando demonstrado que as quebras e/ou perdas normais e usuais não foram considerados pela Fiscalização, citando os Processos SEF - BA - 147162.0038/01-2b - 16/10/2001 e SEF - BA - 147162.0035/01-3b - 18/10/2001. Reproduz ainda trecho da Apelação nº 0333983-74.2015.8.05.0001, julgada pelo TJ/BA e da APELAÇÃO CIVEL – 96346, do TRF da 5ª Região, para reforçar a insubstância da exigência.

Em seguida, reitera a necessidade de conversão do processo em diligência em atenção ao princípio da verdade material, sobre o qual discorre, reproduzindo trecho de dissertação de Demetrius Macei.

Por fim, aponta o caráter confiscatório das multas aplicadas que, afirma, não se compatibilizam com o sistema constitucional tributário brasileiro, reproduzindo trecho da decisão do STF na Medida Cautelar em Ação Cautelar 1.975-3, requerendo sua redução a patamares razoáveis e proporcionais.

Encerra requerendo o acolhimento das preliminares para anular o Auto de Infração ou, no mérito, a improcedência do lançamento com o cancelamento do tributo e multa, pedindo ainda a conversão do julgamento em diligência e, subsidiariamente, a exclusão ou redução das penalidades aplicadas.

Na sessão de julgamento do dia 27/08/2021, os Conselheiros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberaram pela conversão do feito em diligência ao autuante para que a intimasse a recorrente

para apresentar elementos de provas para confirmar as devoluções simbólicas e os alegados erros nas unidades de conversão observadas.

A recorrente se manifestou às fls. 302-337 apontando que não se pode admitir a convalidação da cobrança de créditos tributário decorrente de trabalho fiscal claramente inconsistente, indicando que acostou aos autos a planilha “Retorno Simbólico” relacionando 3.249 notas fiscais de saídas e as respectivas notas de devolução simbólica, por amostragem, para comprovar que não representam incremento de estoque.

Reclama que a despeito dessas notas já serem suficientes para demonstrar a devolução simbólica porque contém a indicação de que as mercadorias estavam impróprias para o consumo, a determinação da diligência representaria, em última análise, a atribuição de prova negativa ou diabólica à requerente, ao exigir prova documental de que as mercadorias não regressaram ao estabelecimento autuado, além daquelas já apresentadas, como requisito para excluí-las da apuração.

Observa ainda que, além de tudo, a discussão recai sobre laticínios perecíveis e a legislação baiana reconhece uma margem de perdas de estoque considerada razoável na atividade, de modo que não há que se falar em omissão, ainda que remanesça divergência no levantamento quantitativo promovido pelo Fisco.

Reitera todos os argumentos do Recurso Voluntário.

Às fls. 341-347 o autuante se manifestou apontando que a pretensão da recorrente vai de encontro à sua escrituração porque recebeu o que denomina de “devoluções simbólicas”, creditando-se do imposto destacado nas saídas, entretanto, não emitiu as respectivas notas fiscais, na forma do art. 312, IV do RICMS/BA, assim como não há estorno em sua EFD do CMS creditado nas entradas.

Aponta, assim, que se não considerados esses documentos de “devoluções simbólicas” no levantamento quantitativo o erário será prejudicado, pois o crédito fiscal do ICMS foi utilizado na sua apuração mensal, de modo que o pedido não encontra respaldo na legislação baiana.

Observa ainda que, em relação às notas fiscais que a recorrente afirma que devem ser excluídas porque foram canceladas pelos remetentes, parte das notas apontadas não foram localizadas no levantamento fiscal e os que se encontram regularmente escriturados resultaram na utilização do crédito fiscal. Ademais, sabendo do “cancelamento” das notas fiscais, a recorrente também não estornou o crédito utilizado na apuração, de modo a se entender que as considerou corretas e legalmente emitidas.

Afirma ainda, quanto à questão das unidades de conversão, que a recorrente parece desconhecer seus próprios registros, exemplificando com a mercadoria de código “649000”, reproduzindo quadros para esclarecer que as unidades de conversão utilizadas estão de acordo com os preços unitários do produto em questão, o que não ocorreria se adotada a tese da defesa.

Intimada da informação fiscal, a recorrente apresentou manifestação questionando a adoção de unidade de medida que não está relacionada com os documentos fiscais e com o estoque inventariado pela empresa, explicando que seu estoque considera a unidade de medida “CAIXA”, por se tratar de empresa atacadista, sustentando que ao agir assim, a autoridade fiscal aumentou consideravelmente a quantidade de mercadorias nas entradas.

Quanto às notas fiscais de devolução simbólica e as canceladas, aponta que o argumento da autoridade fiscal pertinente ao registro e utilização dos créditos correspondentes na apuração demonstra claro erro na materialidade da acusação ao deixar de lhe imputar a falta de estorno, mas omissão de saídas em seu estoque.

Defende assim a nulidade material do lançamento fiscal pois a quebra de estoque estaria devidamente documentada de modo que tais notas fiscais não podem ser consideradas para apuração das entradas. Reitera os argumentos do Recurso Voluntário e manifestações posteriores.

Os autos retornaram ao autuante que apresentou nova informação fiscal às fls. 389-397,

esclarecendo que a auditoria tem como base os dados da EFD declarados pelo sujeito passivo e que eventuais inserções somente ocorrem para cumprir as orientações da Portaria nº 445/1998, apontando que a modificação do fator de conversão ocorre em cumprimento do inciso II do seu art. 3º.

Aponta com base em recorte das notas fiscais de entrada que a alegação da recorrente de que toda sua movimentação ocorre em “CAIXA” não condiz com a realidade, estando claro que não há incorreção nas quantidades convertidas pelos preços unitários praticados em cada operação, uma vez que toda a movimentação da mercadoria “649000” foi convertida para unidade.

Mencionam que com a mercadoria “330565” ocorreu o contrário, convertendo as entradas para caixa, porque era esta a unidade de medida encontrada na escrituração fiscal. Ressaltam que todas as movimentações foram convertidas para unidade porque assim ocorreram, exceto as Notas de Entrada nºs 219809, 300289, 24403, 96534, 294225, 316537 e 42569.

Sobre as notas fiscais canceladas e de devolução simbólica esclarece que a autuação discute omissão de saída de mercadoria tributada apurada mediante levantamento quantitativo de estoque e não estorno de crédito fiscal, considerando as mercadorias que efetivamente movimentaram estoques, haja vista que no caso de devolução de mercadorias inservíveis para consumo ou comercialização o procedimento legal é o previsto no inciso IV, do art. 312 do RICMS/BA, com baixa no estoque através do CFOP 5927.

Conclui pedindo a manutenção da autuação.

Intimada, a recorrente veio aos autos informar que não houve a disponibilização da planilha Excel mencionada, requerendo a reabertura do prazo de manifestação após o seu fornecimento (fls. 403-410). Os autos retornaram ao autuante, porém, este os devolveu para o CONSEF por entender que a manifestação da recorrente não traria qualquer fato novo (fl. 413v).

Os membros da 1ª CJF converteram novamente o feito em diligência, com o intuito de privilegiar o direito à ampla defesa e contraditório da recorrente, bem como evitar futuras alegações de nulidade, determinando ao autuante que forneça à recorrente cópia da planilha contida na mídia de fls. 398 dos autos, devolvendo-lhe o prazo para manifestação a seu respeito.

O autuante prestou nova informação à fl. 425 apontando que a recorrente foi intimada da diligência (fls. 421-423), porém, não se manifestou. A recorrente se manifestou às fls. 433-434 pedindo dilação do prazo porque recebeu intimação com prazo de 10 dias, porém, a planilha não foi disponibilizada pelo DTE e, ao diligenciar junto à SEFAZ/BA para ter vistas do processo, tomou conhecimento da necessidade de agendamento prévio, com prazo de 7 dias úteis.

Posteriormente, apresentou petição complementando a manifestação, salientando que obteve cópia da planilha, que teria o mesmo conteúdo da que acompanhou o lançamento. Assim, reiterou as suas manifestações anteriores e Recurso Voluntário.

O autuante se manifestou retornando o PAF ao CONSEF, não vislumbrando que a recorrente tenha trazido provas capazes de sustentar a sua defesa.

Em seguida, os autos retornaram a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 07/06/2024 e adiado para o dia 12/06/2024. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Priscilla Moreno Takakura, OAB/SP 374.346.

## VOTO

A recorrente argui duas preliminares, uma de nulidade do lançamento por ser impreciso e outra de ilegalidade da presunção de prova por desconsiderar perdas na cadeia de comercialização. Penso, entretanto, que se confundem com o mérito, pois a alegação de imprecisão do lançamento avança sobre questões como fatores de conversão e devoluções simbólicas, e a ilegalidade

sustentada diz respeito à própria metodologia da rotina de auditoria aplicada.

Assim, passo a enfrentar o mérito recursal.

Inicialmente, esclareço que, ao contrário do que a recorrente sustentou ao se manifestar sobre a diligência determinada neste PAF, em nenhum momento se exigiu “prova diabólica”, especialmente porque não lhe foi exigida prova impossível ou de fato negativo. Pelo contrário, buscou-se privilegiar o princípio da ampla defesa e do contraditório ao oportunizar à recorrente a apresentação de documentos fiscais que deveria deter (notas fiscais de regularização do estoque), diante da argumentação recursal apresentada e do que foi relatado em sessão de julgamento.

Ora, a própria recorrente defendeu que os produtos perecíveis sem qualidade são descartados pelo próprio destinatário, ao recebê-los e constatar o seu perecimento, emitindo-se apenas a nota de devolução simbólica para acobertar seu retorno ficto. Ocorre que, se a escrituração fiscal não demonstra essa realidade, o ônus da prova é da recorrente, uma vez que seria necessário o estorno dos créditos das mercadorias.

De acordo com o RICMS/BA:

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

...  
*IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.*

...  
*§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.*

E, neste ponto, já seguindo no mérito da autuação, observo que o autuante esclareceu (vide informação fiscal de fls. 389-397) que em nenhum momento se rejeitou o fato de que produtos devolvidos por perecimento não constituem fato gerador do tributo. Tanto é assim que **nenhuma das notas fiscais que a recorrente emitiu e escriturou, na forma do art. 312, IV e § 2º do RICMS/BA, estão no lançamento.**

A autuação alcançou as mercadorias que não foram objeto de emissão do competente documento fiscal ou da sua inutilização adequada para efeitos de regularização do estoque, como determina o regulamento, inexistindo comprovação da sua devolução, na escrituração fiscal que serviu de base à ação fiscal. E isso repercutiu para o Estado, uma vez que, como consta da informação fiscal, a falta dessa escrituração também levou à ausência de estorno dos respectivos créditos, como deveria ocorrer.

Destarte, entendo que não prospera o questionamento das unidades de conversão adotadas pelo lançamento. Na informação fiscal de fls. 389-397 o autuante trouxe relação de notas fiscais de entrada contendo documentos cuja unidade de medida não é caixa, como sustentado no recurso, o que por si só demonstra que o fato de ser uma atacadista não implica necessariamente na escrituração exclusiva de produtos na forma de “caixas”.

Além disso, e penso que este é o ponto mais relevante, além de demonstrar que os ajustes foram realizados dentro do que dispõe a legislação estadual, o autuante apontou que não interferiu no resultado porque o preço por unidade foi considerado de acordo com cada fator de conversão utilizado, de modo que não há incorreção no procedimento.

Convém salientar que o recurso questiona o fator utilizado, todavia, não consegue demonstrar qualquer resultado equivocado, que ultrapasse um exame rápido, baseado em lógica matemática básica. Observe-se, por exemplo, os questionamentos relativos às Notas Fiscais nºs 308117, 300289, 294225 e 24403, formulado no recurso, tomando como referência a tabela abaixo, contendo dados extraídos da planilha da diligência (fl. 398), por este relator:

NFE	Produto	Quantidade	Fator conversão	Quant. Convertido	Preço unitário	Valor produto
308177	IOG LIQ BATIDO 180G	22,000	1,000	22,000	1,02	22,44
300289	IOG LIQ BATIDO 180G	1,000	24,000	24,000	1,03	24,61
<b>294225</b>	<b>IOG LIQ BATIDO 180G</b>	<b>2,000</b>	<b>24,000</b>	<b>48,000</b>	<b>1,03</b>	<b>49,22</b>
24403	IOG LIQ BATIDO 180G	1,000	24,000	24,000	1,03	24,62

De acordo com o Recurso Voluntário, a Nota Fiscal-e nº 294225, acima destacada, revelaria o erro da fiscalização ao utilizar a quantidade de 48,000 itens para calcular as entradas, “sem apresentar qualquer justificativa para tanto”, o que teria majorado as entradas do aludido produto de forma indevida.

Mas, como a tabela demonstra, basta analisar com atenção para perceber que o fator de conversão aplicado não alterou o valor final do produto, porque os quantitativos convertidos estão na mesma medida, sobre a qual é aplicada o preço unitário para obtenção da base de cálculo. Em outras palavras, a Nota Fiscal nº 308117 possuía quantitativo “22,000” porque não estava em “caixas” (que é composta de 24 itens), mas em unidades, motivo pelo qual as demais notas, que se encontravam em caixas, foram também convertidas para possibilitar a utilização do preço unitário e não o preço por caixa.

Logo, as duas caixas pertinentes à Nota Fiscal nº 294225, com 24 itens cada, correspondem às 48 unidades convertidas, inexistindo a injustificada majoração das entradas acusadas na peça recursal. Para ilustrar ainda mais, observe que a consulta pela chave de acesso revela que a Nota Fiscal-e nº 308117 está em “unidades”:

<b>Chave de Acesso</b>		
29150239346861005988550010003081171382011374		
<b>Dados da NF-e</b>		
<b>Natureza da operação</b>		<b>Tipo da operação</b>
Dev.Compra Comerc.Oper.Merc. Suj.Ao Reg. Sub.Trib		1 - Saída
<b>Modelo</b>	<b>Série</b>	<b>Chave de ac</b>
55	1	29-1502-393
<b>Número</b>	<b>Data/Hora d</b>	
308117	20/02/2015	
<b>Emitente</b>		
<b>CNPJ</b>	<b>IE</b>	<b>Nome/Razão Social</b>
39.346.861/0059-88	56625880	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA L031
<b>Município</b>	<b>UF</b>	
SALVADOR	BA	
<b>Destinatário</b>		
<b>CNPJ</b>	<b>IE</b>	<b>Nome/Razão Social</b>
**.***.184/0021-30	*****3314	VIGO***
<b>Município</b>	<b>UF</b>	<b>País</b>
SIMOES FILHO	BA	Brasil
<b>Produto(s)</b>		

Por sua vez, a Nota Fiscal-e nº 294225 possui como medida “caixas”, afastando qualquer dúvida acerca da necessidade de conversão:

<b>Chave de Acesso</b>			
29141139346861005988550010002942251725744477			
<b>Dados da NF-e</b>			
Natureza da operação		Tipo da operação	
Dev.Compra Comerc.Oper.Merc. Suj.Ao Reg. Sub.Trib		1 - Saída	
Modelo		Número	
55		294225	
Série		Data/Hora d	
1		27/11/2014	
			
<b>Emitente</b>			
CNPJ	IE	Nome/Razão Social	
39.346.861/0059-88	56625880	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA L031	
Município	UF		
SALVADOR	BA		
<b>Destinatário</b>			
CNPJ	IE	Nome/Razão Social	
**.***.184/0021-30	*****3314	VIGO***	
Município	UF	País	
SIMOES FILHO	BA	Brasil	
<b>Produto(s)</b>			

Na mesma linha, seguem as alegações pertinentes às notas fiscais canceladas. Na informação fiscal de fls. 389-397 o autuante esclarece que não constam como canceladas perante a SEFAZ/BA, além de terem sido escrituradas na EFD da recorrente, com utilização do crédito fiscal correspondente. Há, portanto, uma inexplicada incoerência entre a tese do Recurso Voluntário interposto e as informações fiscais da recorrente.

Ora, o Auto de Infração foi lavrado em 10/08/2020 abrangendo o exercício de 2015. A recorrente dispôs de tempo suficiente para adotar os procedimentos compatíveis com a afirmação de que houve perda de mercadoria e cancelamento de notas, tais como a emissão dos documentos fiscais necessários e/ou estorno dos créditos correspondentes. Entretanto, permaneceu inerte.

Como se sabe, a simples negativa do cometimento da infração não afasta o dever de comprovar as alegações defensivas pelo contribuinte, sobretudo quando ligadas a elementos de prova que se encontram em seu poder, conforme arts. 142 e 143 do RPAF/BA.

Quanto à penalidade e acréscimos, não vejo como prosperar a pretensão recursal, pois as multas e consectários possuem previsão legal na legislação estadual e este Conselho não possui competência para afastá-los por eventual inconstitucionalidade tampouco deixar de aplicar normas emanadas de autoridade superior, conforme art. 167, incisos I e III do RPAF/BA.

Por outro lado, cabe lembrar que a legislação possibilita a redução automática das multas previstas nos incisos I, II, III e VII, alínea “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em percentuais que variam entre 25% e 90%, nas hipóteses dos arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96.

Registro, por fim, que não há que se cogitar em nulidade do lançamento em função da técnica de fiscalização utilizada. O levantamento quantitativo por espécie de mercadoria é rotina de auditoria aplicada sobre as declarações lançadas no SPED, pelo contribuinte ou seus prepostos, e que constituem hipótese de presunção legal dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 c/c arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame, na forma do art. 195 do CTN.

A escrituração fiscal digital é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA. Quando o contribuinte lança informações erradas na

sua escrituração fiscal, assume as consequências da presunção de veracidade que recai sobre elas, especialmente quando não providencia a retificação nos prazos previstos pela legislação.

Diante do exposto, rejeito as preliminares arguidas e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279757.0038/20-9, lavrado contra **VIGOR ALIMENTOS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$ 312.697,37**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 40.389,14 e 100% sobre R\$ 272.308,23 previstas no artigo 42, incisos II, “e” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2024.

VALDIRENE PINTO LIMA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS