

PROCESSO	- A. I. N° 279459.0023/22-9
RECORRENTE	- WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n° 0037-06/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 19.12.2024

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0310-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Em face a atividade da recorrente não traz elementos concretos para justificar as diferenças, ainda que estas sejam superiores à da margem de tolerância legal para o segmento de supermercados. O entendimento deste Conselho de Fazenda é pela constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita, assim previsto no Art. 4º da Portaria nº 445/98. Após revisão proferida por esta esfera administrativa foi apresentado uma planilha com produtos cuja entrada não movimentara estoque e que foram consideradas no levantamento, CFOP 2.923 (Remessa em venda a ordem.). Argumentações estas devidamente acatadas pela autuação. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0037-06/23-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/07/2022 interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 171.026,47, pelo cometimento de uma infração conforme descrito abaixo:

*Infração 01. 004.005.001. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2019 e 2020).*

Informa o autuante complementarmente: “Após realizado o levantamento quantitativo do estoque encontramos diferenças caracterizadas como omissão de saídas para algumas mercadorias.

Após envio planilha para análise pelo contribuinte, ele retornou afirmando que a movimentação de entrada e saída está correta, porém o problema estaria no registro de inventário, vide e-mail fl. 17.

Tudo conforme demonstrativos analíticos de entradas, saídas, preços médios de saídas e resumo detalhado do levantamento quantitativo gravados em mídia e prints das planilhas em anexo”.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 25 a 49), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 98 a 100), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 6ª JJF que após análise julgou **Procedente** nos seguintes termos:

**VOTO**

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

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, em 12/05/2022 (fl. 04), bem como de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, cientificado via assinatura digital (fl. 05).

As planilhas que suportam a acusação se encontram às fls. 06 a 17 dos autos de forma amostral, e na mídia de fl. 18.

Já a ciência do lançamento ocorreu através do Domicílio Tributário Eletrônico, na forma do documento de fl. 20.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, bem como manifestação posterior a Informação Fiscal prestada.

Existem, entretanto, questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, iniciando quanto ao argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, sendo o lançamento ilíquido, não posso acolher. E justifico: a infração se encontra estribada em levantamentos e demonstrativos que a atesta e confirma, de forma analítica, constantes da mídia de fl. 18, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação da mesma, inclusive listam, documento a documento, aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resumos de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

Independente do fato de serem as planilhas apresentadas em formato Excel, o que facilita a conferência e verificação dos elementos que sustentam o lançamento, há de se destacar o fato de que, na mesma mídia, consta e-mail encaminhado ao autuante, em 22/06/2022, por Marcus Paulo Nunes ([Marcus.Nunes@big.com.br](mailto:Marcus.Nunes@big.com.br)), com cópia para diversos outros funcionários da rede, nos seguintes termos:

“Fernando, a movimentação de entrada e saída está correta, porém o problema deve ser no registro de inventário”.

Pelo seu teor, se demonstra cabalmente ter o contribuinte tido acesso irrestrito a todos os termos, elementos e documentos do levantamento realizado, e a correteza dos dados de entradas e saídas, atribuindo o erro a escrituração do registro de inventário, de única e exclusiva responsabilidade da empresa, o que desconstrói qualquer assertiva em sentido contrário ao da autuação.

No tocante ao levantamento quantitativo efetuado, da mesma forma, foram enumerados todos os documentos fiscais considerados para tal, e os resultados matemáticos obtidos, como listas de Notas Fiscais individualizadas, de forma a tornar possível ao contribuinte a verificação e conferência dos dados do lançamento, o que afasta, de igual modo, tal tese defensiva, a qual não pode ser aceita.

Assim, a acusação, diferentemente do entendimento da defesa, foi sim, provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou elementos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente a acusaçãoposta, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir a acusação inserida no corpo do Auto de Infração.

A hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento não o conduzem, necessariamente a nulidade, vez que corrigíveis, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução ou mesmo exclusão.

Também não se há de falar ser o levantamento quantitativo medida extrema, e presuntiva, como feito, pois o mesmo está devidamente previsto na legislação como procedimento rotineiro de auditoria, inclusive com

orientação quanto aos procedimentos a serem obedecidos pela Fiscalização.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no presente lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao mesmo a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante a garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inherente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.”*

Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;  
 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;  
 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;  
 4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pode contraditar a Informação Fiscal prestada, após a sua ciência, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: “O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

Também se constata que os dados apresentados pelo Fisco correspondem com a realidade das operações realizadas, eis que baseados unicamente nos dados disponibilizados pelo contribuinte, que representam a sua movimentação no período, e sendo o caso de erros e equívocos, estes seriam apenas do sujeito passivo, na apuração e transmissão de tais dados, como indicado linhas acima ao responder ao autuante quanto ao levantamento levado a seu conhecimento em momento anterior ao da autuação.

Não há, pois, ausência dos documentos, nem indícios de ilícito fiscal, sendo certos os resultados apurados, inexistindo, muito menos insegurança na base de cálculo do lançamento, ao contrário, o mesmo se estriba na legislação vigente e possui validade legal. Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

Em relação ao pleito para realização de perícia técnica, de plano indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) 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;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seria o objetivo da perícia, de forma vaga e genérica, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Ademais, não atendeu a autuada ao disposto no artigo 145, parágrafo único, do RPAF/99:

“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

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

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

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

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

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

*"OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. Para que se apure omissão de receitas baseada em auditoria de estoque, com base no artigo 286 do RIR/99, é necessário que, durante determinado período, a quantidade de mercadorias no estoque inicial somada à quantidade de entradas seja confrontada com a quantidade de saídas somada à quantidade no estoque final. A simples diferença entre o total de entradas e o total de saídas nada significa, se não consideradas as quantidades existentes nos inventários inicial e final. OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. PREÇO MÉDIO. A diferença de quantidade de produtos, eventualmente constatada por meio da auditoria de estoques, deve ser multiplicada pelo preço médio do produto e não pelo preço mais alto no período. CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele".*

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

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

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

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

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

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

*E por fim, arremata: "Como acima afirmado, os levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias -*

procedimento fiscal rotineiro e normatizado pela Portaria 445/98 – utilizado pela fiscalização, com adoção do valor da omissão de maior expressão monetária, bem como utilização dos arquivos magnéticos elaborados e fornecidos pela própria Embargante, é método legal, não sendo passível de ser nulificado sem prova que revele se encontrar ele viciado.

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

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

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

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

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

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

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

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

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

“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita”.

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

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

De acordo com a legislação acima posta e entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

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

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

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

(...)

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

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

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

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

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

- a) instituições financeiras; ”
- b) revogada;
- c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante”.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de Notas Fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

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

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante, todos retirados da EFD do contribuinte.

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

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

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

Odete Medauar (*A Processualidade do Direito Administrativo*, São Paulo, RT, 2<sup>a</sup> edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

Já o doutrinador Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, RT, 1 6<sup>a</sup> edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

José dos Santos Carvalho Filho (*Manual de direito administrativo*. 12<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”.

Para Paulo de Barros Carvalho (*A prova no Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao Processo Administrativo Fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

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

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

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

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferilas se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na Informação Fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas, o que prejudica o pedido feito.

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

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

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

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

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

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

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

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

A escrituração prevista na forma do mencionado Convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Fabiana Del Padre Tomé, em trabalho publicado em Derecho Tributario – Tópicos Contemporâneos. Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010, assenta entendimento de que “O direito tributário regese, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regrametriz de incidência. A figura da prova é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e consequente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional”.*

*E prossegue: “O objeto da prova consiste no fato que se pretende provar, representado pela alegação da parte. O conteúdo nada mais é que o fato provado, entendido como enunciado linguístico veiculado, independentemente da apreciação do julgador: é o fato jurídico em sentido amplo. A forma, modo pelo qual se exterioriza a prova, há de apresentar-se sempre escrita ou susceptível de ser vertida em linguagem escrita. Sua função é persuasiva, voltada ao convencimento do julgador, enquanto a finalidade, objetivo último da prova, direciona-se à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito.*

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

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

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

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

“III. nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indiquem tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, pode-se fazer o agrupamento como sendo um só item”.

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

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

Desta forma, ainda que agrupados os itens, as diferenças de saídas sem emissão de Notas Fiscais permaneceriam, a se ver pelos testes realizados por amostragem por este relator.

Assim, tal arguição não pode ser acolhida.

Já para aqueles produtos originalmente destinados à comercialização, e em momento posterior ao da sua entrada no estabelecimento terem sido destinados a fabricação própria, na lanchonete, restaurante ou padaria da autuada, a sustenta defensiva de que as movimentações de produtos se deram mediante a emissão de documentos internos, estranhos à documentação fiscal obrigatória e sua emissão, uma vez que todas as saídas, independentemente de determinação regulamentar, devem ser registradas mediante emissão de Notas Fiscais, procedimento confessadamente ignorado pela autuada.

Tal emissão, independentemente da tributação ou não da operação, deve ser documentada fiscalmente, uma vez que como já visto linhas acima, o levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias se baseia unicamente na análise de documentos fiscais, e tendo sido as operações ditas realizadas pela autuada, sem qualquer registro fiscal, o ônus de provar tais movimentações seria exclusivamente sua, não tendo vindo aos autos qualquer elemento probante de suas afirmações.

Não se questiona aqui, o fato de mercadorias serem deslocadas da comercialização para produção/industrialização pela lanchonete, padaria ou restaurante do próprio estabelecimento, mas sim, o registro fiscal de tal deslocamento, de modo que os estoques apurados e lançados no livro Registro de Inventário, refletem tal deslocamento, e a consequente saída de produtos diversos, uma vez que da farinha de trigo destinada a padaria, saem os bolos, tortas e pães, não tendo a autuada se desincumbido de comprovar tais deslocamentos, que não implicariam em qualquer tributação dos produtos utilizados nos processos de transformação.

Isso por si só, aliado aos demais argumentos postos, concorre para a manutenção da autuação.

Em relação às perdas, que de acordo com a defesa não teriam sido consideradas pelo autuante, importante ressaltar ser a autuada signatária de Termo de Acordo Atacadista para se beneficiar da redução de base de cálculo relativo ao Decreto 7.799/2000, sendo esta, devidamente comprovado nos documentos de fls. 102 a 111, emitidas no período autuado, o que de logo, afasta a aplicação automática do teor do artigo 3º, § 1º, da Portaria 445/98, uma vez que segundo tal norma, os índices ali descritos, inclusive o de 2,05% previsto no inciso I, somente se aplicam aos estabelecimentos varejistas, a se ver pela sua redação: “I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados”. (Grifei).

Nesta senda, caberia à autuada, com base em seus dados apurados, registrar tanto fiscal (através de Nota Fiscal de sua emissão, com o CFOP 5927), como lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, a fim de ajustar os seus estoques às perdas ocorridas, prova esta que não veio aos autos, e por consequência, não pode beneficiar o contribuinte autuado.

Tal obrigação se encontra no artigo 312, inciso IV, 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”.*

E o § 2º do mesmo artigo, complementa:

*“§ 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”.*

*Na EFD, no Bloco K uma das informações a serem prestadas se reporta ao estoque no final de cada mês através do Registro K200 – Estoque Escriturado, único registro exigido no envio, acompanhado quando for o caso do Registro K280 referente a eventuais ajustes no K200.*

*Ainda sobre o tema, e embora não vincule nem a autuada, nem o julgador, mas ajuda a balizar seu entendimento, posso mencionar resposta à Consulta Tributária 19.906, de 14/11/2019, do estado de São Paulo, a qual ao responder indagação de contribuinte sobre as perdas, inclusive diante do consumo de produtos no próprio estabelecimento, assim se manifestou:*

*“1 - a Nota Fiscal, além do disposto no artigo 127, deverá:*

- a) indicar, no campo “Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP”, o código 5.927;*
- b) ser emitida sem destaque do valor do imposto;*

*2 - o contribuinte deverá estornar eventual crédito do imposto, nos termos do artigo 67.”*

*7. Conforme se observa, o artigo 125, inciso VI, e § 8º, do RICMS/2000 (introduzido pelo Decreto 61.720, de 17 de dezembro de 2015), determina que deverá ser emitida Nota Fiscal sob o CFOP 5.927 (‘Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração’), quando a mercadoria entrada no estabelecimento, para comercialização ou industrialização, vier a perecer ou deteriorar-se; for objeto de furto, roubo ou extravio; for utilizada para finalidade alheia à atividade do estabelecimento; ou for utilizada ou consumida no próprio estabelecimento.*

*8. Assim, para registrar tanto o descarte dos produtos fora do prazo de validade, quanto o consumo dos produtos avariados em seu próprio estabelecimento, deverá emitir Nota Fiscal sem destaque do ICMS, utilizando CFOP 5.927, conforme estabelece o artigo 125, § 8º, item 1 do RICMS/2000. Ressalta-se que a Consulente deve informar no campo do destinatário da Nota Fiscal, seus próprios dados cadastrais.*

*9. Por fim, cumpre esclarecer ainda que, extrai-se da leitura do item 2 do parágrafo 8º do RICMS/2000, que a Consulente deve estornar eventual crédito do imposto, nos termos do artigo 67 do mesmo regulamento, relativo à entrada dos insumos utilizados na fabricação dos produtos.*

*10. Com esses esclarecimentos, consideramos dirimidas as dúvidas apresentadas pela Consulente”.*

*Por outro lado, não se está aqui negando a aplicação e/ou validade do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, sendo a perda normal e natural na atividade da empresa autuada, apenas se exige a comprovação de quais foram os percentuais ocorridos, e de ter cumprido a legislação no que tange à escrituração de tais perdas.*

*Logo, diante da ausência nos autos de tais elementos probantes, não pode o relator reconhecer tais fatos como determinantes para a improcedência ou exclusão do débito, ainda que parcial, pois tendo a atividade predominante de Atacadista, cuja existência de Termo de Acordo com redução de base de cálculo nas saídas é a prova maior, da predominância da atividade exercida pelo estabelecimento, se mantendo o levantamento efetuado.*

*Por fim, para a alegação de isenção de itens tidos pelo contribuinte como isentos, esclareço que o artigo 265 do RICMS/12, determina:*

*“Art. 265. São isentas do ICMS:*

*I - as saídas internas e interestaduais: a) desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da europa e nozes (Conv. ICM 07/80)”.*

*Analizando o Convênio ICM 44/75, o qual dispõe sobre a isenção de produtos hortifrutigranjeiros, cuja remissão foi feita no mencionado artigo, observo estar ali o seguinte comando:*

*“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a isentar do ICM as saídas, promovidas por quaisquer estabelecimentos, dos seguintes produtos:*

*I - hortifrutícolas em estado natural:*

- a) abóbora, abobrinha, acelga, agrião, alho, aipim, aipo, alface, almeirão, alcachofra, araruta, alecrim, arruda, alfavaca, alfázema, aneto, anis, azedim;
- b) batata, batata-doce, berinjela, bertalha, beterraba, brócolos;
- c) camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, couves, couve-flor, cogumelo, cominho;
- d) erva-cidreira, erva-doce, erva-de-santa-maria, ervilha, espinafre, escarola, endívia, espargo;
- e) flores, frutas frescas nacionais ou provenientes dos países membros da Associação Latino - Americana de Livre Comércio (ALALC) e funcho;
- f) gengibre, inhame, jiló, losna;
- g) mandioca, milho verde, manjericão, manjerona, maxixe, moranga, macaxeira;
- h) nabo e nabiça;
- i) palmito, pepino, pimentão, pimenta;
- j) quiabo, repolho, rabanete, rúcula, raiz-forte, ruibarbo, salsa, salsão, segurelha;
- l) taioba, tampala, tomate, tomilho e vagem".

Chamo a atenção para o termo grifado, "hortifrutícolas em estado natural".

Note-se que o RICMS/12 acima referido condiciona a isenção para as saídas de produtos, exceto se destinados a industrialização, ou seja, aqueles que venham a sofrer qualquer processo dentre aqueles listados na legislação como industriais.

A legislação do IPI (Decreto 7.212/10), que dispõe sobre tal imposto, considera caracterizada a industrialização quando se realize qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:

I – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

De tal conceito, chama particularmente a atenção o fato de a embalagem ser tida como industrialização, e o segundo, o de modificação da aparência do produto.

Pertinente ao tema em questão a resposta à consulta tributária 07/1997, realizada no estado de Santa Catarina, cujo teor, pela similaridade, com o aqui ora apreciado, reproduzo em trechos:

Consulta nº 07/97

**ICMS. PRODUTOS PRIMÁRIOS. A ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO) NÃO SE APLICA AOS PRODUTOS ELENCADOS NO ANEXO I, SEÇÃO III DO RICMS/97 QUE TENHAM SOFRIDO QUALQUER PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INCLUSIVE SUA COLOCAÇÃO EM EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO.**

Conforme a definição de industrialização inserta no parágrafo único do art. 46 do CTN, para um produto ser considerado industrializado, o processo ao qual for submetido deve: a) modificar-lhe a natureza, b) modificar-lhe a finalidade, ou c) aperfeiçoá-lo para consumo. Ora, o processo descrito claramente aperfeiçoa o produto para consumo, pois o procedimento visa conservar suas características originais. Aperfeiçoar envolve a ideia de tornar mais perfeito, completar ou aprimorar. No caso, cuida-se de conservar, preservar ou manter as características de cor, sabor, aroma do produto em questão por prazo superior ao que ocorreria na natureza, ou seja, o referido processo está aperfeiçoando-o para consumo.

Isto posto, responda-se à consulente:

a) o processo descrito na consulta retira a condição de produtos naturais às leguminosas a ele submetidas;

b) os produtos submetidos ao referido processo não estão ao abrigo da isenção prevista no RICMS/97, Anexo 2, art. 2º, I”.

Muito embora a resposta não vincule o julgador, poderá servir de parâmetro para a decisão a ser enunciada, como veremos adiante.

Também importante destacar que para fins de classificação fiscal, tais produtos encontram-se no capítulo 7 da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados), independente da sua forma de apresentação, que pode ser:

Considera-se em estado natural o produto tal como se encontra na natureza, que não tenha sido submetido a nenhum processo de industrialização, não perdendo essa condição ou que apenas tiver sido submetido a resfriamento, congelamento, secagem natural, acondicionamento rudimentar ou que, para ser comercializado, dependa necessariamente de beneficiamento ou acondicionamento;

Os produtos hortifrutigranjeiros cortados, descascados ou cuja embalagem não seja estritamente necessária à sua comercialização caracterizam-se como produtos resultantes de industrialização.

Tendo em vista essas duas situações, para fins de tributação, o estado da Bahia, em atenção ao Convênio ICM 44/75, na legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador, considera que a primeira forma de apresentação (natural) é isenta e a segunda passa a ser tributada por sofrer industrialização (embalagem).

Abaixo, acostei imagem do produto trazido pela defesa:



E mais: no endereço eletrônico da marca trazida pela defesa como fabricante, disponível em [www.bonduelle.com.br/produtos/conservas/nacionais/tradicional/ervilha-200g](http://www.bonduelle.com.br/produtos/conservas/nacionais/tradicional/ervilha-200g), temos a seguinte informação:

“Para oferecer o sabor e qualidade que você já conhece, as ervilhas Bonduelle são envasadas frescas e vão do campo à lata em até 8 horas. Além disso, o fechamento hermético da lata e o processo de esterilização garantem a preservação sem necessidade de conservantes.

Ingredientes: Ervilhas, água e sal”.

Ou seja: o processo realizado retira a condição de produto natural à leguminosa a ele submetida. Logo, não se pode considerar tal produto como isento, vez que não apresentado de forma natural, e sim, industrializado, pelo processo de envasamento e esterilização, não tendo pertinência os argumentos defensivos, sendo considerado, pois, corretamente tributado.

No que diz respeito ao pleito defensivo para que o percentual de multa aplicada seja considerado confiscatório, inconstitucional, ou reduzido/abonado, algumas observações são pertinentes.

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

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

Dentre os princípios vigentes no Processo Administrativo, a serem por ele obedecidos, um deles, da mais alta importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei”.

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

*Diante do fato de não se resumir a legislação tributária somente às leis em sentido estrito, a distinção entre os princípios é de grande importância. Segundo o CTN, a legislação tributária compreende também “...as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.*

*Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.*

*Já em Curso de Direito Constitucional Tributário, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, este doutrinador sustenta que “De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.*

*No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos”.*

*E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal.*

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

*Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os seus percentuais de redução, e as condições necessárias para tal.*

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

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

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

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

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

*“Destarte, a vexata quaestio transcende os limites subjetivos da causa, porquanto o tema em apreço sobressai do ponto de vista constitucional (vedação ao efeito confiscatório na seara tributária), notadamente quanto à necessidade de se conferir balizas adequadas, em precedente qualificado pela repercussão geral, quanto à fixação de multas fiscais de caráter punitivo não qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio.*

*Configura-se, assim, a relevância da matéria sob as perspectivas econômica, social e jurídica (artigo 1.035, § 1º, do Código de Processo Civil), bem como a transcendência da questão cuja repercussão geral ora se submete ao escrutínio desta Suprema Corte. Nesse sentido, tenho que a controvérsia constitucional em apreço ultrapassa os interesses das partes, avultando-se relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico.*

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

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

**“AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.”**

*1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*

*2. Agravo Regimental a que se nega provimento”.*

*Destaco do Acórdão proferido os seguintes trechos:*

*“No que diz respeito ao art. 150, IV, da Constituição, observo que a jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*

*Confiram-se, a propósito, os seguintes precedentes:*

*(...)*

*‘Agravo regimental no recurso extraordinário. CDA. Nulidade. Alegada violação do art. 5º, LV, da CF/88. Matéria infraconstitucional. Afronta reflexa. Multa. Caráter confiscatório. Necessidade de reexame de fatos e provas. Taxa SELIC. Constitucionalidade. 1. A afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa ou do contraditório, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal. 2. Ambas as Turmas da Corte têm-se pronunciado no sentido de que a incidência de multas punitivas (de ofício) que não extrapolam 100% do valor do débito não importa em afronta ao art. 150, IV, da Constituição. 3. Para acolher a pretensão da agravante e ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem acerca da proporcionalidade ou da razoabilidade da multa aplicada, seria necessário o revolvimento dos fatos e das provas constantes dos autos. Incidência da Súmula nº 279/STF. 4. É firme o entendimento da Corte no sentido da legitimidade da utilização da taxa Selic como índice de atualização de débitos tributários, desde que exista lei legitimando o uso do mencionado índice, como no presente caso. 5. Agravo regimental não provido.’ (RE 871174 AgR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 11.11.2015)’.*

*(...)*

*Especificamente sobre o caso dos autos, destaco, por oportuno, o seguinte julgado:*

*‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravo regimental a que se nega provimento.’ (ARE 787.564-AgR, de relatoria do Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015) Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário, nos termos do art. 932, IV, a e b, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do RISTF.*

*(...)*

*Com efeito, conforme exposto na decisão recorrida e na decisão que analisou os embargos de declaração, a orientação já sedimentada na Corte é no sentido de que o efeito confiscatório em multas que pode facilmente ser analisado em recurso extraordinário, por não depender da análise de prova ou da legislação infraconstitucional, é quando a penalidade pecuniária se traduz em valor superior ao do tributo devido. No caso dos autos, além dos julgados já citados, que trataram de questão semelhante a dos autos, há precedentes específicos que concluíram pela ausência do caráter confiscatório da multa em debate. Nesse sentido: ‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o*

descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravo regimental a que se nega provimento.' (ARE 787.564-AgR, de relatoria do Min Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015) Além disso, é de se reconhecer que eventual discussão sobre a natureza da multa, se moratória ou punitiva, com a finalidade de submissão da questão ao Tema 816 da Repercussão Geral, é inviável na via extraordinária, em especial por já ter a Corte analisado questão idêntica em outros julgados e concluído pela ausência do efeito confiscatório.

*Ante o exposto, voto pelo não provimento do presente agravo regimental".*

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

*"No mais, verifico que a multa punitiva não se mostrava excessiva em relação à gravidade da infração.*

*É certo que, ainda que a multa punitiva tenha natureza sancionatória, sendo fixada de modo a desencorajar a prática de novas infrações tributárias, sua imposição não pode exceder os limites da razoabilidade, sob pena de configuração de confisco.*

*A propósito, o Supremo Tribunal Federal assentou entendimento no sentido de que a multa que ultrapasse o valor do débito principal possui caráter confiscatório, devendo ser reduzidas a patamares razoáveis:*

*'TRIBUTÁRIO MULTA VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO CONFISCO ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ Pleno, relator ministro Ilmar Galvão e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.' (RE 833106 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 25/11/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 11-12-2014 PUBLIC 12-12-2014)*

*'AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO. I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Precedentes. II Agravo regimental improvido.' (RE 657372 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 07-06-2013 PUBLIC 10-06-2013).*

Nesta linha, também já se posicionou esta Câmara: '*APELAÇÃO Ação anulatória de débito fiscal Não recolhimento de ICMS Multa de mais de 300% sobre o débito Pretensão de anulação do AIIM Procedência Reforma que se impõe Multa punitiva, de fato, excessiva e de caráter confiscatório Auto de infração que não merece ser anulado, contudo Subsiste o débito de ICMS e a infração, com a correspondente penalidade Redução da multa ao patamar de 100% do débito fiscal Precedentes Apelação e reexame necessário parcialmente providos'. (Apelação nº 0020677-43.2010.8.26.0053, Rel. Des. Maria Olívia Alves, j. em 13/04/2015).*

No caso em apreço, a multa foi calculada no patamar correspondente a 100% do valor do crédito, consoante se verifica no demonstrativo de cálculo de fls. 88, não sendo desproporcional em relação à gravidade da infração.

Assim, de rigor a reforma da sentença neste ponto, para manter a multa punitiva no valor equivalente a 100% do débito".

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

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

Em função da inexistência de previsão legal, na legislação do Estado da Bahia, nego o requerimento para redução, dispensa ou relevação da multa, como pretendido pela defesa neste momento processual.

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

Pelas expostas razões expendidas ao curso do voto ora proferido, tenho o lançamento como procedente, em sua inteireza.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 178 a 202) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicialmente pede pela Nulidade, por falha do lançamento fiscal que está caracterizada pelo cerceamento de defesa ao direito da Recorrente, haja vista os dados apresentados pelo Fisco não correspondem com a realidade das operações por ela realizadas. Assim, não será difícil perceber que os valores apresentados pelo Fisco são ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a nulidade da ação fiscal.

Afirmou, através das informações prestadas ao SPED, que efetuou determinado número de operações de saídas e entradas de mercadorias, e o Fisco, por sua vez, encontrou valor diverso na conclusão de suas investigações, o dever do Fisco era especificar de maneira contundente quais operações considerou em seu levantamento analítico de estoques.

E se assim não o fez, é porque utilizou-se da presunção para caracterizar a infração, e no amparo desta não se pode exigir qualquer valor, razão pela qual o presente Auto de Infração é nulo de pleno direito. Ao deixar de demonstrar com clareza a infração, eis que não apresenta como chegou aos valores totais de saída e entrada dos produtos para caracterizar a suposta “omissão”, o Autuante, além de preterir o direito de defesa da Recorrente, terminou tornando o crédito ilíquido e incerto, o que impõe desde já a declaração de nulidade do presente Auto de Infração.

É de conhecimento que a Administração deve obediência à previsão legal, sob pena de nulidade, uma vez que o princípio da legalidade previsto nos arts. 5º, inc. II, e 150, inc. I da CF/88 está expressamente imposto à Administração no art. 37 da Carta Magna.

Entretanto, o Fisco terminou trilhando caminho diverso, porquanto em vez de observar a legislação pertinente que impõe clareza no texto da autuação e apresentação dos dados indispensáveis e suficientes à constituição do crédito tributário (*ex vi* art. 39, VI do Decreto nº 7.629/99), preferiu se precipitar em sua manifestação, realizada sem o devido cuidado.

No caso, a ausência dos dados que permitiram concluir pelas omissões apontadas, afasta validade ao procedimento fiscal, e tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da Recorrente, mas também do Contencioso Administrativo, que fica impossibilitado de julgar, com precisão, o lançamento tributário. Apenas trazer uma planilha e indicar os documentos utilizados, não é provar o cometimento da infração. E mais, a citação ao e-mail enviado pelo funcionário da empresa não é comprovação de que não há violação ao direito de defesa da Recorrente.

A teor do art. 142 do CTN, a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, a base legal, definindo corretamente o imposto devido e os períodos cobrados:

A verdade é que a Autoridade Fiscal não demonstrou quais operações de entrada e saída considerou em seu levantamento analítico de estoques. E é sabido que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, lúmpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. Qualquer ambiguidade o invalida.

E para afastar por completo toda e qualquer confusão e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, a adequação do fato (desde que provado) à norma vigente (art. 114 do CTN).

Contudo, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato compreendido com a norma existente, o Fiscal Autuante não agiu assim.

Além de ratificar a nulidade do procedimento administrativo, tal fato agride o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente assegurados inclusive nos procedimentos administrativos (art. 5º, inc. LV da Carta Magna), pois a Recorrente fica sem saber qual a base da acusação que precisa se defender.

Assim, resta evidente que é assente na doutrina e na jurisprudência a ilegalidade do cerceamento ao direito de defesa, em face do direito fundamental albergado no citado art. 5º, LV da CF/88, segundo o qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, resultando em nulidade todo ato decorrente.

Compactuando com a norma constitucional, dispõem os art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99 (Processo Administrativo Fiscal) que são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa e o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Observe-se que a autuação ocorreu em decorrência da análise de três livros fiscais, quais sejam, o Livro de Entradas, o livro de Saídas de Mercadorias e o livro de Inventário. Em dado momento, o Fiscal presumiu pela omissão saída.

Acontece que, *in casu*, o Fisco deixou de considerar um fato de extrema relevância na atividade da Recorrente, qual seja, a prática normal, na busca de promover a venda de suas mercadorias, de fazer promoções do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas ou que as aquisições são realizadas no atacado (caixa) e a revenda ocorre em unidade ou a retalho (unidade, garrafa, lata), etc.

Em razão desse fato, para controle dos estoques e identificação do produto, utiliza-se diferentes códigos. Em outras palavras, uma mercadoria pode ser identificada por mais de uma denominação, ou, ainda, comportar vários subgrupos ou diversas referências.

O julgamento desconsidera tal fato indicando que a diferença de códigos seria de produtos diversos em sua essência e, ao contrário do que fez a Recorrente em sua defesa, não deu um exemplo sequer.

Para tanto, traz exemplos, de produtos iguais, mas com diferentes códigos:

CÓDIGO	Mercadoria
280000310619	CALDO GAL 80X114G KNORR
280004555440	CALDO KNORR MEN SOD GALINH 80X114

CÓDIGO	Mercadoria
280004499530	AVEIA FLOC NTLE 28X 170G
280004499560	AVEIA FLOC FINOS NTLE 28X170

CÓDIGO	Mercadoria
280.000.364.121	PURIF AE GLADE MANHA 12X 360ML
280.004.603.610	PURIF, AE GLADE LAV OF ESP 12X360

Diante desse quadro, o Fisco não poderia presumir omissão pela simples diferença entre as operações de compra e venda, sem analisar os códigos utilizados para identificar a mesma mercadoria quando da entrada e da saída. Deixou, portanto, de verificar que existem códigos diversos para o mesmo produto, os quais deveriam ter sido considerados como um único produto e não vários.

Em razão desse fato, o Secretário da Fazenda, através da Portaria nº 445/98, em seu Art. 3º determinou que nos levantamentos de estoques, em razão da dificuldade face à diversidade de

espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas, o Auditor deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Veja que o julgamento em questão desconsidera tal normativa e referenda uma autuação realizada claramente em dissonância aos ditames da referida portaria.

Nessa dinâmica, o mesmo produto é movimentado com diversos códigos. Então, o que entrou como Caixa, identificado por um certo código, sairá como unidade, que leva outro código. Além disso, as promoções temporárias também alteram a classificação do produto, que pode receber mais de um código, tanto na entrada como na saída.

O equívoco do levantamento fiscal que deve ser aqui afastado corresponde exatamente à desobediência do Fisco às normas fixas na Portaria nº 445/98. E isso porque o Estado procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saída e de entrada.

Não levando em consideração o controle interno de estoque da Recorrente, realizado através de códigos diferentes para o mesmo produto em situações diversas, presumiu que houve omissão de saída e de entrada, atentando contra a segurança jurídica vez que a autuação foi realizada sem qualquer base legal, mas apenas com indícios de ilícito fiscal.

Ressalte-se, ainda, outro tipo de equívoco cometido, a diversidade entre a embalagem adquirida e a embalagem revendida. Diz-se isso, pois, as operações, com um mesmo produto, são realizadas com códigos diferentes, dependendo de forma de comercialização/transferência. Assim a Recorrente protesta pela realização de perícia para confirmar as verdades aqui reveladas. Expondo-se, assim, a fragilidade da autuação, por conseguinte sua improcedência.

Destaque-se, também, que o Fisco, por não ser conhecedor da diversidade de embalagens de produtos, no levantamento analítico de estoques, acabou por atribuir quantitativos inconsistentes às mercadorias comercializadas/transferidas.

Portanto, o que se discute é imprecisão do Fisco, ao desconsiderar a determinação contida na Portaria nº 445/98, que não agrupou os diversos códigos de produtos derivados para mensurar a suposta omissão de saída.

O levantamento fiscal se limitou a comparar a quantidade de mercadorias que entrou no estabelecimento com os códigos de entrada, sem se aperceber que boa parte dessa mercadoria também é comercializada/manipulada com outro código no estabelecimento da Recorrente.

Portanto, o Fisco procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados os mesmos produtos, em códigos diversos, para apontar omissão de saída e de entrada.

Além disso, ao proceder ao seu Analítico de Estoques, o Fisco deixou de considerar outro fato de extrema relevância e que é prática normal na atividade Recorrente: as movimentações internas de mercadorias, decorrentes das requisições de produtos feitas pela lanchonete, pela padaria e pelo restaurante, que funcionam no próprio estabelecimento.

Portanto, o Fisco procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual não foi considerada a totalidade de operações entradas/saídas realizadas pela Recorrente, para, ainda assim, apontar omissões.

Melhor explicando: no decorrer de um exercício fiscal, raras não são às vezes em que os diversos setores do supermercado da Recorrente (restaurante, lanchonete, padaria etc.) fazem requisições de algumas mercadorias, que são comercializadas no estabelecimento, para que possam proceder às suas regulares atividades. E diferente não poderia ser. Ora, não seria lógico pensar que a lanchonete/padaria da Recorrente tivesse que recorrer a outro supermercado quando precisasse de matéria-prima para fabricação dos seus produtos.

E assim é que, se a Recorrente adquire, por exemplo, feijão, este produto pode ter uma saída comum, decorrente de uma compra normal de um cliente, ou pode ter uma saída através de uma

refeição feita no restaurante do estabelecimento. Da mesma forma a farinha de trigo que entra no supermercado como tal, mas pode também ser utilizada na fabricação de mercadorias, na padaria da Recorrente; ou ainda o leite condensado que é consumido na produção dos brigadeiros que são vendidos em sua lanchonete.

De fato, inúmeros são os exemplos que podemos citar para comprovar que existem outras saídas, além das realizadas via *check outs*, as quais são feitas através de requisições internas entre os setores do estabelecimento. Ora, essas operações são corriqueiras e fazem toda a diferença no momento de se determinar a totalidade das saídas efetuadas, razão pela qual jamais poderiam ter sido desprezadas quando da realização de um levantamento analítico de estoque.

É o caso, por exemplo, dos seguintes produtos que tem a destinação para fabricação interna de outros: ACUCAR MASCAGO DOCICAN 10X1KG, CREME DE LEITE NESTLE TP 27X200G, LTE CONDENSADO MOCA SEMI LT 48X405G, COCO RAL MENINA UMD/AD 24X100, etc.

Diante desse quadro, o Fisco não poderia presumir omissão de mercadoria pela simples diferença entre as operações de compra e venda, sem analisar as requisições feitas pela padaria, pela lanchonete e pelo restaurante da Recorrente, que, de fato, configuraram verdadeiras saídas, ainda que sob outra forma.

E não se venha dizer que tais operações não foram consideradas porque não são realizadas através de notas fiscais, mas sim de requisições internas entre os setores do supermercado. Ora, a legislação tributária estadual não exige emissão de documentos fiscais para tais movimentações. Este fato, entretanto, não retira a obrigação da Autoridade Fiscal, em sua atividade fiscalizatória, de analisar a quantidade de produtos utilizada na fabricação/produção das mercadorias na lanchonete, no supermercado e na padaria da Recorrente.

Assim, não levando em consideração as movimentações internas das mercadorias da Recorrente, presumiu que houve omissão, atentando contra a segurança jurídica vez que a autuação foi realizada sem qualquer base legal, mas apenas com indícios de ilícito fiscal.

Nesse sentido, não é difícil perceber que os valores apresentados pelo Autuante são parciais e, por isso, ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a nulidade da ação fiscal.

E para revelar essa verdade, bastaria o Fisco ampliar o analítico de estoques para, incluindo as requisições feitas pela padaria, lanchonete e restaurante, verificar que não houve qualquer omissão. Verifica-se, portanto, que além de fazer um analítico de estoque incompleto, ainda inviabiliza-se a realização de uma perícia, apesar de todos os indícios trazidos e reconhecidos no próprio julgamento.

Dessa forma, não se pode perpetuar o equívoco da fiscalização ao não considerar a existência de outras saídas efetivamente realizadas pela Recorrente, razão pela qual o lançamento fiscal é totalmente improcedente.

Uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da comercialização normal. É notório que qualquer comerciante no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes à própria atividade e outras tantas excepcionais, tais como devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc.

E não considerando o índice de perdas normais inerentes à atividade da Recorrente e, ainda, sem analisar as “quebras” no estoque, vem exigir a cobrança do imposto sob alegação de omissão de saída, quando nessas perdas/quebras não ocorre o fato gerador do ICMS e seus valores são regulamente adicionados aos das demais operações.

Tanto é verdade que a Portaria nº 445/1998 determina que as perdas devem ser consideradas nos levantamentos quantitativos, inclusive fixando percentual específico para diversas atividades.

Independente das disposições da Portaria tratarem de comércio varejista ou do atacarejo, o fato é que a ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados emitiu laudo afirmando a existência de

perdas normais no exercício da atividade de supermercados (**já anexada aos autos**).

Ademais, bastaria o Fisco ampliar sua fiscalização para apurar as diferenças de estoque. Com os controles de que dispõe, não seria impossível apurar as perdas/quebras normais em decorrência da atividade desenvolvida pela Recorrente.

Ocorre, porém, que a fiscalização ao não computar os índices de perda e quebra está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador. Desta forma, não há razões lógicas ou jurídicas para que as perdas sejam desconsideradas no levantamento quantitativo.

Ademais, é notória a existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização e, conforme preceitua o art. 373, I do CPC/15, “*não dependem de prova os fatos notórios*”.

Se não carece de prova a existência de perdas/quebra, caberia ao Fisco provar que as perdas não existiram ou que são anormais ou mesmo que não são perdas/quebras. Jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas/quebras, ocorreram entrada e saídas desacompanhadas de documento fiscal.

Nesse contexto, a esfera administrativa estadual, através da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia - CONSEF, reconhece que o procedimento de auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, que estas não devem ser reconhecidas como omissão de saídas (AI Nº - 02766841/96 - CÂMARA SUPERIOR - RESOLUÇÃO Nº 1961/98; A. I. Nº - 147162.0035/01-3 - 2a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO JJF Nº 2112-02/01).

O mencionado Acórdão combate quatro equívocos cometidos na autuação. Primeiro, o contribuinte não precisa provar a perda, precisa demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade. Segundo, sobre a perda não pode ser presumida a omissão de saídas, nem, se normais, exigido o estorno do crédito fiscal. Terceiro, ao Autuante caberia a discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência e exigir imposto. E quarto, as perdas não são exclusividade da atividade industrial, ocorrerá na industrialização, na armazenagem, na distribuição etc.

Ora, não se pode confundir omissão com perdas, ainda que anormais. Se anormal (aquela que ocorre fora da atividade da Embargante) deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais acusar a Embargante de saída de mercadoria sem nota fiscal.

Note-se que a perda/quebra, normal ou anormal, não pode ser presumida. E se anormal, o que deve ser exigido é o estorno do crédito fiscal correspondente.

E ao inverter, desconsiderando as baixas de estoque inerentes à comercialização do produto, distorce a verdade material relativa à atividade da Embargante. Fato que torna as infrações destituídas de liquidez.

De fato, a verdade material deve ser procurada por todos os meios de direito admitidos, visando configurar liquidez e certeza no lançamento fiscal, além de segurança jurídica, porquanto não se pode acolher menosprezo com a realidade jurídica que infirma o lançamento fiscal.

Dessa forma, ao exigir imposto, sob a alegação de omissão de saída, o Fisco está exigindo imposto sem a ocorrência do fato gerador, razão pela qual não procede a acusação fiscal e motivo pelo qual, outrossim, a perícia deveria contábil deveria ser determinada.

Em seguida, questiona a exorbitância da multa aplicada. Indicou o julgador que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96, e seria, portanto, legal. E que, quanto ao caráter confiscatório, não poderia ser apreciado, conforme disposto no art. 167, I do RPAF/99.

Ocorre que mais uma vez, assim como se deu no julgamento do mérito do presente caso, o julgamento se limitou a aplicar a lei. E nem só de aplicação da lei de forma intransigente, sem a análise da lógica do sistema jurídico, devem ser decididos os casos postos à apreciação, mesmo

no âmbito administrativo.

A aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proportionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, desde os idos de 1980, já entendia pela aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias, admitindo sua equitativa redução pelo magistrado.

Consequentemente, requer-se, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

É de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Ora, o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte

Na verdade, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a certeza da Recorrente em ver desconstituída a Notificação Fiscal, em função da improcedência do presente Auto de Infração.

Assim, em caso de dúvida, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Ante o exposto, requer a Recorrente o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade/improcedência do crédito tributário, diante da impropriedade da exigência fiscal. Sucessivamente, a Recorrente pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).

Por fim, protesta a Recorrente pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica, cujos indícios são comprovados pelas argumentações supra, cujas indicações e exemplos levam a conclusão da sua necessidade.

Com base nas razões apresentadas pela Recorrente, considerando que não consta nos autos o atendimento as normas expostas pela Recorrente, e com nível de detalhe para que este julgador pudesse fazer sua análise, que em sede de julgamento, após pronunciamento do patrono, a Recorrente dispõe destas informações, inclusive apresentando planilhas, na sessão realizada em 06/12/2023, os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, decidiram remeter os autos à INFRAZ DE ORIGEM, a fim de que fossem adotados os procedimentos a seguir (Fls. 248 a 251):

**Pelo Autuante:**

- a) *Intimar o autuado para que no prazo de 20 dias apresente demonstrativo a fim de comprovar suas alegações no que tange aos produtos iguais, mas que apresentam códigos diferentes (Ex. aveia).*
- b) *Apresentar demonstrativo que comprove a movimentação interna dos produtos que foram consumidos no processo de produção de novos itens, com a devida comprovação.*
- c) *Após apresentação dos demonstrativos, deverá o autuante verificar se assiste razão à Recorrente, refazendo novo demonstrativo, se for o caso.*
- d) *Entregar cópia dos documentos gerados pela diligência a Recorrente, contra-recebo e conceder o prazo de 10 (dez) dias, para que se manifeste, se assim desejar.*

Em atendimento a diligência solicitada (Fl. 257) o autuante se manifestou, informando que fez as exclusões dos CFOPs 2.923 conforme tabelas anexadas e solicitação da Recorrente, (Fls .255 e 256)

e restaram devidos os seguintes valores.

Exercício	Antes Diligência	Após Diligência
2019	R\$ 79.305,67	R\$ 53.454,00
2020	R\$ 91.720,80	R\$ 61.004,70
<b>Total</b>	<b>R\$ 171.026,47</b>	<b>R\$ 114.458,70</b>

Logo após, a Recorrente se manifestou no sentido de dizer que o Auto de Infração fora lavrado de forma equivocada, no que tange a sua metodologia, portanto, deverá ser considerado nulo.

Atendidas as solicitações acima, o processo foi encaminhado ao CONSEF, para julgamento.

## VOTO

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0037-06/23-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/07/2022 interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de **R\$ 171.026,47**, pela falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2019 e 2020).

Consultando os demonstrativos anexados aos Auto de Infração, para verificar eventual cerceamento do direito à ampla defesa, e assim como o órgão julgador de primeiro grau não foi possível verificar que assiste razão à Recorrente, pois os demonstrativos anexados às fls. 06 a 16 evidencia as mercadorias que estão elencadas na autuação. Consultando os arquivos, constato que todos os elementos necessários à defesa se encontram ali elencados.

Não vislumbrei nos autos afronta ao disposto no art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99 no qual diz que são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa e o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Nulidade Rejeitada.

Na alegação de que o fisco deixou de considerar um fato de extrema relevância na atividade da Recorrente, qual seja, a prática normal, na busca de promover a venda de suas mercadorias, de fazer promoções do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas ou que as aquisições são realizadas no atacado (caixa) e a revenda ocorre em unidade ou a retalho (unidade, garrafa, lata), etc. não trouxe aos autos elementos que pudessem elucidar estas questões.

A alegação de que houve equívoco do levantamento fiscal que deve ser afastado pela desobediência do Fisco às normas fixas na Portaria nº 445/98 procedendo a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saída e de entrada não prospera, pois aqui se trata de uma “operação matemática”, portanto a recorrente deveria ter demonstrado que o item que falta em um, sobra em outro.

Um outro aspecto que precisa ser analisado, é quanto as alegações de que o Fisco deixou de considerar outro fato de extrema relevância e que é prática normal na atividade Recorrente: as movimentações internas de mercadorias, decorrentes das requisições de produtos feitas pela lanchonete, pela padaria e pelo restaurante, que funcionam no próprio estabelecimento.

Isso de fato ocorre em estabelecimentos que tem produção de alimentos, mas há de se observar que a maior parte dos produtos elencados são inseticidas, creme de tratamento, purificador em gel, lã de aço, detergente, etc.

No caso em tela, apesar de todas as justificativas apresentadas, que são devidamente plausíveis, face a sua atividade, a Recorrente não traz elementos concretos para justificar as diferenças, ainda

que estas sejam superiores à da margem de tolerância legal para o segmento de supermercados. Já é entendimento deste CONSEF, que a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita, assim previsto no Art. 4º da Portaria nº 445/98:

*Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

No que tange as alegações de produtos com similaridade, em diligência encaminhada, a Recorrente apenas apresentou uma planilha com produtos cuja entrada não movimentara estoque e que foram consideradas no levantamento, CFOP 2.923 (Remessa em venda a ordem.) Argumentações estas devidamente acatadas pela autuação.

Assim sendo, resta mantido os valores abaixo:

Exercício	Antes Diligência	Após Diligência
2019	R\$ 79.305,67	R\$ 53.454,00
2020	R\$ 91.720,80	R\$ 61.004,70
<b>Total</b>	<b>R\$ 171.026,47</b>	<b>R\$ 114.458,70</b>

Sobre a multa aplicada, não cabe a este órgão julgador agir em desacordo com o previsto na legislação estadual ou declarar constitucionalidade, e apreciar ato emanado de autoridade superior conforme dispõe o art. 167 do RPAF/99. As multas previstas estão de acordo com as disposições do Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0023/22-9, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 114.458,70**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, de 27 de novembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS