

A. I. N° - 207150.0015/18-0
AUTUADO - MANOEL MESSIAS DE OLIVEIRA
AUTUANTE - JOSÉ ANTÔNIO RODRIGUES PEREIRA
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA (INFAZ JACOBINA)
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/06/2024

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0100-04/24-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS. EXERCÍCIO FECHADO. OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nesta situação é devido o pagamento do tributo posto que foi constatada omissão de saídas de mercadorias com base nos documentos fiscais emitidos pelo sujeito passivo e as respectivas escriturações. Não comprovada exigência sobre mercadorias sujeitas a substituição tributária e isentas, tampouco a ocorrência de majoração de alíquotas. Conversão do processo em diligência para efeito de considerar as perdas ocorridas consoante orientação contida no Art. 3º, § 1º, da Portaria n° 445/98. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em tela teve sua expedição ocorrida em 27/09/2018 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 226.974,22, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei n° 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação: **Infração 01 – 04.05.02:** *“Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado”*. Exercícios de 2015 e 2016.

O autuado, por intermédio de sua Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 437 a 450, pugnando por sua improcedência por inexistência de omissões, asseverando que as diferenças verificadas são frutos de erros de escrituração do inventário e de perdas normais do ramo de supermercados, observando que é uma empresa de pequeno porte atuante no comércio varejista de mercadorias em geral e não adota o procedimento de comprar ou vender mercadoria sem nota fiscal.

Apontou que, em verdade, as diferenças de estoques verificadas pelo autuante através do registro de inventário são fruto de erros operacionais cometidos na elaboração do arquivo eletrônico que inclusive deixaram de evidenciar as perdas que ocorrem frequentemente no ramo de supermercados, tanto que a ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados divulga anualmente uma pesquisa mostrando os índices e as principais causas das perdas em supermercados, e conforme relatórios anexos tem-se que no ano de 2015 os varejistas de supermercados sofreram perdas de 1,96% das mercadorias adquiridas e no ano de 2016 este percentual aumentou para 2,10%, cujas principais razões para as perdas estão os furtos, as quebras de produtos e os itens com prazo de validade vencida, sendo que estes eventos, comuns no ramo do supermercado, é que geraram as diferenças verificadas pelo autuante.

Disse que este fato fica bem perceptível se forem examinadas as quantidades das mercadorias cujas saídas foram supostamente omitidas, vez que a grande maioria dos itens com problemas apresentam pequenas diferenças, de algumas unidades, o que evidencia se tratar mesmo de erros e de perdas normais do ramo de atividades, algo público e notório conforme disse estar

demonstrado.

Pontuou que da análise dos relatórios elaborados pelo autuante, se pode verificar que não apresenta problemas nos mesmos grupos de produtos evidenciados no ranking de perdas por artigos publicado pela ABRAS, a exemplo dos laticínios (queijos, leites, iogurtes, leites fermentados), dos doces (bombons, chicletes, balas, caramelos, doces em barra), das bebidas (sucos, refrescos em pó), dos itens de perfumaria (esmaltes, cremes, xampu, sabonetes, colônias, talcos, desodorantes, etc.), das carnes (congelados, embutidos, etc.) que se perdem mais em razão do prazo de validade e dos furtos.

Outro fato que disse ser importante mencionar é que com base no relatório de omissão de saídas, a grande maioria das mercadorias ali enumeradas são mercadorias de marca (Danone, Colorama, Lux, Perdígão, Sadia, Minuano, etc.), que não são adquiridas sem nota fiscal.

Diante disto, pontuou que embora saiba que a Portaria nº 445/1998 autoriza a presunção da ocorrência das operações sem pagamento do imposto com base na falta de registro das entradas e saídas de mercadorias, entretanto, como se pode verificar nos documentos contábeis anexos, não houve estouro de Caixa, nem omissão de receitas oriundas da venda de mercadoria sem nota fiscal, nem tampouco houve má-fé da sua parte.

Asseverou que estes equívocos não podem servir de fundamento para cobrança do ICMS, cujo fato gerador é a efetiva saída de mercadorias (art. 155, II, da Constituição Federal), sendo que na pior das hipóteses poderiam acarretar a aplicação das penalidades contidas no art. 42, inciso XIII-A, “j” da Lei nº 7.014/96, mas nunca a exigência do tributo, ainda mais em se tratando de perdas de mercadoria, o que, por si só, já representam um prejuízo para a empresa.

Aduziu que como o levantamento fiscal é todo baseado na presunção de saída, mas não na efetiva ocorrência do fato gerador, a fim de dispensar um tratamento mais justo, o autuante deveria ter levado em consideração no seu levantamento também a ocorrência das perdas em razão da comercialização e do armazenamento, informações e dados que inclusive são públicas e notórias neste segmento, a fim de contemplar, desse modo, os Princípios da Equidade e da Razoabilidade e não exigir tributo indevido.

Diante dos argumentos acima pugnou pela improcedência do Auto de Infração em razão de não haver base legal para exigir ICMS em decorrência de equívocos na elaboração de arquivos digitais.

Em seguida passou a se reportar ao que denominou como exigência indevida de ICMS sobre produtos sujeitos à substituição tributária, ressaltando que a maioria dos produtos enumerados pelo autuante estavam sujeitos à substituição tributária por força do Anexo I do RICMS vigente em 2015 e em 2016, porém, apesar disto, está sendo exigindo de forma indevida ICMS sobre estas mercadorias, a exemplo das águas sanitárias e dos alvejantes, dos detergentes líquidos, dos sabões em barra e em pó, dos biscoitos, dos açúcares, das rações, dos desinfetantes, dos amaciantes, dos embutidos, dos iogurtes, das bebidas, dos energéticos e isotônicos, café, chocolates entre inúmeros outros produtos previstos no Anexo I do RICMS vigentes em 2015 e em 2016, e que estão todos evidenciados no relatório de saídas sujeitas à substituição tributária anexo.

Passou a se reportar sobre exigência de imposto sobre mercadorias isentas, constantes no art. 265 do RICMS, a exemplo de flocão de arroz e farinha de milho, dentre outros produtos citados no relatório de saídas isentas anexo.

Voltou a se reportar sobre exigência de imposto sobre as perdas, pontuando que devem ser levados em consideração as perdas normais do segmento de mercados em razão da comercialização e da armazenagem de mercadorias, deixando-se, desse modo, de exigir o ICMS sobre as perdas, pois na verdade teria direito ao crédito e não débito de imposto a pagar, haja vista que não houve fato gerador, entendimento este que, ao seu ver, deve ser aplicado principalmente para os produtos perecíveis, congelados, laticínios, carnes, itens de perfumaria, bebidas e doces em geral em razão da ocorrência de furtos e dos prazos de validade segundo os

índices apontados pela ABRAS.

Questionou a aplicação de alíquotas que considera majoradas em relação a alguns produtos, cujas operações internas não são tributadas com a alíquota de 17% em 2015 e 18% em 2018, tal como procedeu o autuante, citando como exemplo o leite longa vida que nos termos previstos no art. 268, XXIX do RICMS vigente até 31/01/2017 tem alíquota de 7%.

Em seguida passou a se referir ao que denominou como excesso da multa aplicada no percentual de 100%, prevista no art. 42, inciso 111 da Lei 7.014/96, observando que houve equívocos na elaboração do arquivo digital que foram responsáveis pelas diferenças verificadas e que também houve falta de registro das perdas ocorridas no estoque, o que geraria para o contribuinte o direito ao estorno do imposto, além do que a maioria das mercadorias estava sujeita à substituição tributária com fase de tributação já encerrada, o que também mostra que não havia imposto a recolher, sendo indevida a aplicação da multa com fundamento na falta de recolhimento de imposto no prazo legal, sustentando, assim, que a penalidade aplicável ao caso é apenas aquela prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “j”, no valor de R\$ 1.380,00, posto que tais equívocos não geraram falta de recolhimento de imposto, mas apenas descumprimento de obrigação acessória consistente no envio de arquivo sem o nível de detalhamento exigido.

De todo modo, pontuou que ainda que se adote um entendimento diverso, vale observar que a multa de 100% apresenta nítido caráter confiscatório contrariando o disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal, e o fato de a multa aplicada estar prevista em lei não a torna lícita e justa, e a Administração Pública não está adstrita apenas ao Princípio da Legalidade, mas também ao Princípio da Razoabilidade e da Verdade Material, pugnando, desta maneira, por sua redução.

Concluiu requerendo o acolhimento integral da presente Impugnação para julgar totalmente improcedente o auto de infração, todavia, no caso de entendimento diverso, requereu o acolhimento das razões expostas para excluir do lançamento todas as cobranças indevidas, bem como para adequar a base de cálculo do imposto, as alíquotas aplicadas e a multa, e que lhe seja oportunizada a produção das provas de suas alegações, requerendo, ainda, a juntada dos documentos anexos e a realização de diligência fiscal.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 455 a 457, citando que o autuado utilizou como principal argumento *“diferenças verificadas fruto de erros na escrituração do inventário e de perdas normais do ramo de supermercados”*, ressaltando que o lançamento se refere, exclusivamente, aos valores apurados em levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado.

Assim é que, em relação ao argumento a título de *“Inexistência de omissões – Diferenças verificadas são frutos de erros na escrituração do Inventário e de perdas normais do ramo de supermercado”*, disse que a defesa se refere a erros na escrituração do livro Registro de Inventário, quanto à identificação e emissão dos documentos fiscais de baixa e estornos, referentes às perdas e quebras de estoques, sem ao menos citar um único produto em que isso tenha ocorrido.

A este respeito, asseverou que essas pretensas divergências deveriam ser corrigidas, no mínimo, ao final do exercício quando da apuração do inventário final, através da emissão de nota fiscal, onde seriam anulados os créditos que porventura tivessem sido utilizados, asseverando que o autuado se equivoca ao citar que o levantamento fiscal *“é todo baseado na presunção da saída, mas não da ocorrência de fato gerador”*, uma vez que o que se constatou foi a efetiva omissão de saídas de mercadorias, através do comparativo das entradas, saídas e o estoque constante do inventário, portanto, lastreado nos números apresentados pelo contribuinte e dos documentos fiscais.

No que tange ao argumento intitulado *“Da exigência indevida de ICMS sobre produtos sujeitos à substituição tributária”*, disse que o autuado cometeu duas impropriedades neste item, primeiro ao colocar como do regime de substituição tributária produtos que já foram excluídos, tais como:

café, produtos de limpeza e embutidos; segundo porque os demais produtos, que efetivamente se encontravam sob o regime da substituição tributária não constam das listas de omissões de saídas, como se pode observar das relações de fls. 04 a 142 e de 294 a 431 dos autos, dizendo acreditar que a defesa tenha visto esses produtos na lista geral de omissões, que contém tanto omissões de entrada como de saída, anexada por cautela.

Naquilo que se relaciona ao argumento intitulado “*Da exigência de imposto sobre mercadorias isentas*”, disse que, da mesma forma que o item anterior, a defesa comete duplo equívoco, o primeiro porque o flocão de arroz não goza de isenção e depois porque a farinha de milho não consta da relação de mercadorias objeto do lançamento, mas tão somente da lista geral de omissões, que, como já dito, foi anexada apenas por cautela.

Quanto ao argumento relacionado a “*exigência de imposto sobre as perdas*”, mencionou que esse assunto foi tratado no item 1, e os argumentos são repetidos.

No que diz respeito ao argumento relacionado a aplicação de alíquotas majoradas, disse que teve o cuidado de atentar para a correta aplicação das alíquotas, inclusive respeitando os prazos de vigência, sendo que, quanto ao exemplo citado na defesa, esta esqueceu de esclarecer que se refere apenas ao leite de gado, tipo longa vida, fabricado neste Estado e, considerando que no levantamento não tem como verificar se o produto foi ou não fabricado neste Estado, adotamos a alíquota praticada pela empresa nas saídas com documentos fiscais e todas ocorreram com a alíquota de 17% no exercício de 2015 e 18% em 2016.

No que pertine ao argumento relacionado excesso da multa aplicada aduziu que, diferentemente do que diz a defesa, apesar de haverem sido apuradas omissões de entradas e saídas, o lançamento foi efetuado, tão somente, em decorrência da omissão de saída de mercadorias tributáveis, não estando incluídas as mercadorias isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária, enquanto que a multa aplicada está definida em Lei e plenamente de acordo com a infração apurada, não lhe cabendo análise quanto à legalidade ou razoabilidade.

Concluiu pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Em 23 de abril de 2020, o presente PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem/autuante, fls. 460, nos termos a seguir reproduzidos:

“O Auto de Infração em referência reporta-se a omissão de saídas de mercadorias ocorridas nos exercícios de 2015 e 2016, apurada através de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.

Tem-se que a Portaria nº 445/98, tomada como base para a autuação, sofreu nova alteração em 03/01/2020, através da Portaria nº 001/2020, a qual alterou a redação do § 1º do art. 3º do diploma normativo citado, passando, a redação atual, a prever o seguinte:

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

...

§ 1º Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;

II - 1,92%, no comércio varejista de perfumaria;

III - 1,80%, no comércio varejista de artigos esportivos;

IV - 1,18%, no comércio varejista de moda;

V - 1,09%, no comércio varejista de drogarias;

VI - 1,02%, no comércio varejista de material de construção;

VII - 0,99%, no comércio de atacarejo;

VIII - 0,91%, no comércio varejista de livrarias e papelerias;

IX - 0,70%, no comércio varejista de calçados;

X - 0,62%, no comércio varejista de lojas de departamento;

XI - 0,46%, no comércio varejista de eletrodomésticos e móveis;

XII - 1,38%, outras atividades de comércio varejista, exceto comércio varejista de combustíveis.

Em vista disto, e por conta da nova redação dado ao artigo acima mencionado, tais percentuais deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, tal como vem adotando este CONSEF nos presentes casos, por converter o presente PAF em diligência à INFAZ de origem no sentido de que o autuante refaça os levantamentos de estoques, considerando o percentual de perdas (roubo ou extravio) previstos no § 1º do artigo citado.

Atendida a solicitação supra, o autuado deverá ser cientificado do resultado, com a entrega de cópia deste pedido de diligência e do novo resultado que for apurado, devendo ser reaberto o para apresentação de defesa. Em seguida, o autuante deverá prestar nova Informação Fiscal.

Após, o PAF deverá retornar ao CONSEF para prosseguimento da fase instrutória e posterior julgamento.

Em atendimento, o autuante se pronunciou conforme fl. 463, citando que embora não concordando com o quanto solicitado pela diligência, por entender que as perdas e sinistros ocorridos durante o exercício devem ser detectadas no levantamento do inventário e, em consequência, ser emitida nota fiscal correspondente a fim de que sejam anulados os créditos fiscais, procedeu conforme determinado e elaborou novos cálculos com base no que determina a referida Portaria.

Em consequência apresentou mídia digital contendo os novos cálculos, fl. 466, e os resumos das omissões apuradas, fls. 464 e 465, com as seguintes configurações:

- Exercício 2015:

a) Omissão de entradas de mercadorias tributadas maior que a das saídas:

- Valor omissão R\$ 532.553,94; B. Cálculo R\$ 249.523,44; ICMS devido R\$ 42.418,96;

b) Omissão de saídas menor que as omissões de entradas:

- Valor omissão: R\$ 499.711,92; B. Cálculo R\$ 481.800,75; Vlr. do débito R\$ 81.860,64.

- Exercício 2016:

a) Omissão de saídas de mercadorias tributadas maior que a de entrada:

- Valor omissão R\$ 867.684,56; B. Cálculo R\$ 700.636,49; ICMS devido R\$ 126.227,13;

b) Omissão de entradas de mercadorias tributadas menor que a das saídas:

- Valor omissão R\$ 496.187,73; B. Cálculo R\$ 237.912,47; ICMS devido R\$ 42.824,15;

O autuado se manifestou a respeito da diligência realizada, fls. 470 a 485, repetindo, inicialmente, os argumentos já apresentados através da impugnação inicial.

Em seguida passou a se referir sobre a não consideração de notas fiscais de entradas, apontando alguns exemplos relacionados a produtos frigoríferos. Continuando, se reportou aos produtos *in natura*, como manteiga da fazenda, milho, feijão, carne do sol, carne moída, farinha de mandioca e farinha de rosca, adquiridos de pessoa física, com emissão de notas fiscais de entrada CFOP 1102, entretanto, tais notas fiscais foram emitidas no modelo 01 e não no eletrônico, erro material este que impediu o registro de tais documentos fiscais, apresentando à fl. 476 um quadro referente a estas notas fiscais.

Passou a se reportar a fabricação de pães e produtos de padaria, os quais são de fabricação própria, não havendo, desta maneira que se falar em omissão de entradas, acrescentando que, nesta ótica não há que se falar em omissão de saída de fermento biológico (27542) haja vista se tratar de matéria prima utilizada na fabricação de pães.

No tópico seguinte questionou a exigência sobre produtos sujeitos a substituição tributária, citando exemplos, os quais se encontram evidenciados no relatório geral das omissões.

Acrescentou que houve majoração indevida de alíquota para alguns produtos, cujas operações internas não eram tributadas com a alíquota de 18%, tal como procedido pelo autuante.

Mencionou o leite longa vida que, nos termos do art. 268, XXIX do RICMS/BA eram tributadas pela alíquota de 7%, além da incidência da alíquota normal sobre mercadorias com base de cálculo reduzida, no caso leite em pó (7%), óleo de soja (12%) e queijos e derivados de leite (12%).

Voltou a questionar a exigência relacionada ao produto “Flocão”, por integrar a cesta básica, questionando, também, a aplicação de MVA em 100% para produtos sujeitos a substituição tributária, citando como exemplo o produto “Vassoura Condor”, cujo percentual previsto é de 59,96% vigente até 31/01/2015, ocorrendo o mesmo em relação a outros produtos, tais como, alvejantes, iogurte e sabão líquido.

Neste mesmo tópico questionou produtos que tiveram acréscimo de MVA de 100%, sem base legal, a exemplo de produtos de perfumaria que citou, que não estavam na ST em 2015, para os quais citou que deveria ser aplicada a MVA de 60% prevista no art. 22, “c” da Lei nº 7.014/96.

Questionou a exigência do imposto sobre mercadorias isentas, no caso flocão de milho e de arroz, farinha de mandioca, feijão, arroz, fubá de milho e “outros” integrantes da cesta básica, além da exigência do imposto sobre materiais de uso e consumo e ativo imobilizado, citando como exemplo “bobina rede smart TS/ COTEPE” utilizada nas máquinas de emissão de notas fiscais, e “Sacola Pratik V Sempre”, “entre outros”, além de exigência de imposto sobre peças adquiridas para montagem de câmara frigorífera, constantes das notas fiscais 527 e 344, anexas.

Voltou a se reportar ao que denomina de “excesso da multa aplicada”, requereu a realização de diligência fiscal para efeito de exclusão das exigências indevidas.

O autuante, em 15/12/2023 se pronunciou, fls. 479 a 481, pontuando que efetuou a retificação dos valores autuados de acordo com as orientações contidas na Portaria nº 445/98, e, em relação aos argumentos constantes da manifestação apresentada pelo autuado assim se posicionou:

“No item 4.1 – quando a autuada se refere a entrada em caixa e saídas em unidades, isto é previsto e na escrituração da EFD existe um arquivo específico que trata dessa conversão, especificando que uma caixa corresponde a tantas unidades de determinado produto, além disso, quando é identificado no levantamento fiscal que não foram declaradas essas informações, podem ser solicitadas pela fiscalização e mesmo corrigidas por esta.

4.2 – Foram consideradas todas as notas fiscais escrituradas na EFD e o presente lançamento se refere exclusivamente à omissão de saídas de mercadorias, não tratando de bens de uso ou consumo ou substituição tributária.

4.3 – Reiteramos a informação de que todas as notas fiscais, quer de entradas ou de saídas, que foram escrituradas na EFD, foram devidamente consideradas. Se, por algum motivo, a autuada emitiu documentos cuja autorização de uso se encontrava revogada, trata-se de documentos inidôneos e, portanto, não podem ser considerados na fiscalização, mesmo porque se não foram registrados na escrituração fiscal, não foram oferecidos à tributação.

4.4 – Da fabricação de produtos de padaria – Os produtos de padaria estão incluídos na substituição tributária e, por esse motivo, não são considerados como tributáveis na omissão de saídas. Podem até constar da relação, mas não do cálculo. Portanto, não foram apuradas omissões de saídas desses produtos.

4.5 – Da exigência de ICMS sobre produtos da substituição tributária, da majoração das alíquotas e de MVA's – Como ressaltamos no item 4.3, os produtos da substituição tributária não são considerados no cálculo das omissões de saídas, mas, tão somente, na omissão de entradas. Eles podem até constar dos relatórios da omissão de saídas, mas como produtos da substituição tributária, não são considerados no cálculo das omissões.

Quanto a majoração de alíquotas, devemos esclarecer que no levantamento de estoque é considerada a alíquota vigente no final do exercício, independente se houve ou não alteração da alíquota no período.

Quanto ao leite longa vida, já esclarecemos em manifestação anterior que não são todos que gozam desse benefício, mas tão somente aqueles indicados em regulamento e que são produzidos neste Estado e nos documentos fiscais não constava essa identificação.

Quanto aos produtos com base de cálculo reduzida, salientamos que o que foi reduzido foi a base de cálculo e não a alíquota, portanto a alíquota é aquela indicada e, na apuração do imposto se reduz a base de

cálculo.

Com relação ao produto “flocão”, consideramos tratar-se de farinha de milho, e assim, isento do ICMS e, por esse motivo, pode até constar da relação dos produtos no levantamento de estoques, mas com indicação da isenção e, portanto, não incluído no cálculo do imposto devido. Na relação do cálculo do imposto somente constam mercadorias tributadas.

Quanto a MVA ela somente é aplicada na omissão de entradas para apuração da substituição tributária. O exemplo utilizado pela autuada “vassoura condor” e os produtos de limpeza tiveram vigência, na substituição tributária, apenas até janeiro de 2015 e ao final do exercício já se encontravam com a tributação normal não ocorrendo aplicação de MVA.

4.6 – Da exigência de imposto sobre mercadorias isentas – esse fato já foi esclarecido no item anterior, quanto tratamos do produto flocão. O argumento é o mesmo. Como produto isento pode até constar da relação dos produtos com omissões, mas com a condição de isento e não é considerado no cálculo do imposto devido.

4.7 – Da exigência do imposto de uso e consumo e itens do ativo imobilizado – Como já informamos anteriormente, este lançamento trata apenas de omissão de saídas de mercadorias, apurado em levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, portanto não se cuida aqui de cobrança do diferencial de alíquotas.

4.8 – Quanto a multa aplicada, conforme já esclarecemos na primeira informação fiscal, por se tratar de matéria com previsão legal não nos cabe comentar, mas tão somente aplicar.

5 – Da necessidade de diligência fiscal – Considerando que foram anexados ao processo todos os elementos necessários à compreensão dos fatos apurados e que as dúvidas apresentadas pela autuada foram devidamente esclarecidas, entendemos desnecessária a realização de nova diligência, mas isto fica a critério dos ilustres julgadores.

Por todo o exposto, pugnamos pela manutenção parcial do lançamento fiscal, no valor apurado após a exclusão das perdas, conforme determinado na diligência fiscal”.

VOTO

O Auto de Infração sob análise foi expedido para exigir crédito tributário no montante de R\$ 226.974,22, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação: *“Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado”,* referente aos exercícios de 2015 e 2016.

Consoante se verifica acima, a motivação para o lançamento tributário decorreu de constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, com base nas orientações emanadas da Portaria nº 445/98, cuja exigência incidiu sobre as omissões de maior repercussão monetária (omissões de saídas).

Em sua defesa o autuado inicialmente pugnou, em síntese, pela improcedência do Auto de Infração *“por inexistência de omissões, asseverando que as diferenças verificadas são frutos de erros de escrituração do inventário e de perdas normais do ramo de supermercados”.*

A este respeito o autuante se posicionou no sentido de que o lançamento se refere, exclusivamente, aos valores apurados em levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado, enquanto que os alegados erros na escrituração do livro Registro de Inventário, quanto à identificação e emissão dos documentos fiscais de baixa e estornos, referentes às perdas e quebras de estoques, não foi apontado ao menos um único produto em que isso tenha ocorrido, asseverando que essas pretensas divergências deveriam ser corrigidas, no mínimo, ao final do exercício quando da apuração do inventário final, através da emissão de nota fiscal, onde seriam anulados os créditos que porventura tivessem sido utilizados, asseverando que o autuado se equivoca ao citar que o levantamento fiscal *“é todo baseado na presunção da saída, mas não da ocorrência de fato gerador”*, uma vez que o que se constatou foi a efetiva omissão de saídas de mercadorias, através do comparativo das entradas, saídas e o estoque constante do inventário, portanto, lastreado nos números apresentados pelo contribuinte e dos documentos fiscais.

Examinando os argumentos acima, vejo que as alegações defensivas em relação as perdas ocorridas no decorrer dos exercícios fiscalizados, foram todas superadas em decorrência da diligência levada a efeito com o objetivo de que fosse atendido pelo autuante o que determina o Art. 3º, § 1º da Port. 445/98, que orienta no sentido de que: *“Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período: ...”*, o que foi feito, tendo sido apurados novas omissões de entradas e de saídas, em ambos os exercícios, consoante demonstrado resumidamente às fls. 464 e 465, e de forma analítica através da mídia digital que acompanha a diligência realizada, cuja ciência foi dada ao autuado que, ao se manifestar, na prática, reproduziu os mesmos argumentos já trazidos na inicial.

Ademais, faço o registro de que as perdas ocorridas mensalmente deveriam ser objeto de emissão de documento fiscal para efeito de regularização do estoque físico, compatibilizando-o com o estoque contábil, e, também, para fim de estorno do crédito fiscal correspondente as perdas, o que não foi feito pelo autuado.

Quanto aos argumentos relacionados a erros na escrituração do livro Registro de Inventário, lembro que a auditoria é realizada com base nos dados constantes na Escrituração Fiscal Digital disponibilizada pelo autuado, cujos quantitativos e valores ali consignados foram considerados pelo autuante, e, se porventura erros ali existissem, caberia ao autuado processar, em tempo hábil, as correções que julgasse cabíveis, portanto, nada a reparar, a este respeito, no levantamento fiscal.

Naquilo que se relaciona a citação de que o levantamento fiscal é todo baseado na presunção de saída, mas não na efetiva ocorrência do fato gerador, registro que o levantamento fiscal não presumiu a ocorrência de omissão de saídas, mas, apurou efetiva omissão de saídas de mercadoria tributáveis, constatada mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadorias, devidamente demonstradas de forma analítica, conforme se extrai dos dados abaixo, indicados no levantamento fiscal:

Demonstrativo: Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista geral de omissões.

Descrição dos rótulos cujos nomes não são autoexplicativos

Código - Código do item

UnidInv - Unidade de medida utilizada no inventário

EstIni - Estoque inicial

EntrNf - Quantidade de entradas do item com Nota Fiscal

SaidaNf - Quantidade de saídas do item

EstFinCalc - Estoque final calculado pela auditoria

EstFinInf - Estoque final informado pelo contribuinte

DifSemPerda - Diferença entre estoque final calculado e informado, sem considerar perdas

PerdaSetor - Perda calculada com base em percentual específico de cada setor

SaiBxEstq - Baixas de estoque em função de perdas

PerdaAdmit - Perda admitida (perda do setor menos baixas de estoque por perda)

QtdOmiss - Quantidade de itens cuja movimentação foi omitida (saída ou entrada)

PreçoMédio - Preço médio

VLomiss - Valor das omissões (Preço médio x Quantidade omitida)

No que tange a alegação de inexistir base legal para se exigir ICMS em decorrência de equívocos na elaboração de arquivos digitais, não há como prevalecer, pois não foi comprovado pelo autuado os alegados equívocos, enquanto a auditoria fiscal foi desenvolvida corretamente com sustentáculo nos documentos fiscais regularmente emitidos pelo próprio autuado e sua respectiva escrituração fiscal.

Naquilo que se relaciona aos argumentos pertinentes a exigência indevida de ICMS sobre produtos sujeitos à substituição tributária, ressaltando que a maioria dos produtos enumerados

pelo autuante estavam sujeitos à substituição tributária por força do Anexo I do RICMS vigente em 2015 e em 2016, porém, apesar disto, está sendo exigindo de forma indevida ICMS sobre estas mercadorias, a exemplo das águas sanitárias e dos alvejantes, dos detergentes líquidos, dos sabões em barra e em pó, dos biscoitos, dos açúcares, das rações, dos desinfetantes, dos amaciantes, dos embutidos, dos iogurtes, das bebidas, dos energéticos e isotônicos, café, chocolates entre inúmeros outros produtos previstos no Anexo I do RICMS vigentes em 2015 e em 2016, e que estão todos evidenciados no relatório de saídas sujeitas à substituição tributária anexo, e, por igual, sobre mercadorias isentas, constantes no art. 265 do RICMS, a exemplo de flocão de arroz e farinha de milho, dentre outros produtos citados no relatório de saídas isentas anexo, vejo que não assiste razão ao autuado em seus argumentos, visto que, conforme bem colocado pelo autuante, foram citados pelo autuante como integrante do regime de substituição tributária produtos que já haviam sido excluídos, tais como: café, produtos de limpeza e embutidos, além de que, parte dos produtos citados na peça defensiva e que, efetivamente, se encontravam sob o regime da substituição tributária não constam das listas de omissões de saídas, como se pode observar das relações de fls. 04 a 142 e de 294 a 431 dos autos, tendo ainda observado o autuante que, para fazer esta afirmativa, é possível que o autuado tenha visto os produtos que mencionou na lista geral de omissões, que contém tanto omissões de entrada como de saída, enquanto que em relação aos produtos isentos, o produto flocão de arroz não goza de isenção e o produto farinha de milho não consta da relação de mercadorias objeto do lançamento, mas tão somente da lista geral de omissões, que, como já dito, anteriormente. Afastadas, portanto, estas alegações defensivas.

Com referência ao questionamento formulado pela defesa de que houve aplicação de alíquotas majoradas em relação a alguns produtos, cujas operações internas não são tributadas com a alíquota de 17% em 2015 e 18% em 2018, citando como exemplo o leite longa vida que nos termos previstos no art. 268, XXIX do RICMS vigente até 31/01/2017 tem alíquota de 7%, entendo que não pode prevalecer tal argumento, pois a apuração se refere a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, enquanto que, conforme bem pontuado pelo autuante, não houve esclarecimento por parte do autuado *“que a autuação recaiu apenas ao leite de gado, tipo longa vida, fabricado neste Estado e, considerando que no levantamento não tem como verificar se o produto foi ou não fabricado neste Estado, adotamos a alíquota praticada pela empresa nas saídas com documentos fiscais e todas ocorreram com a alíquota de 17% no exercício de 2015 e 18% em 2016”*. Desta maneira, não acolho estes argumentos defensivos.

Em relação ao argumento de excesso da multa aplicada no percentual de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96, e que em razão de que as diferenças apuradas decorreram de equívocos na elaboração do arquivo digital, e que, neste caso a penalidade seria apenas aquela prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “j”, no valor de R\$ 1.380,00, posto que tais equívocos não geraram falta de recolhimento de imposto, mas apenas descumprimento de obrigação acessória, não tem possibilidade de acolhimento pois o que se apurou foram omissões de saídas de mercadorias com base na EFD do contribuinte, portanto, correta a penalidade aplicada no percentual de 100%, conforme previsão no Art. 42, inciso III, alínea “g” da Lei nº 7.014/96, considerando, ainda, que este órgão julgador administrativo, à luz do previsto pelo Art. 167, I do RPAF/BA, não possui competência para declarar inconstitucionalidade na legislação tributária posta.

Em conclusão e tendo em vista o quanto acima esposado, acolho os novos cálculos apresentados pelo autuante após a consideração dos índices de perdas estabelecidos pelo Art. 3º, § 1º da Portaria nº 445/98, e considerando que as exigências apontaram como base de cálculo as omissões de saídas em valores tributáveis superiores as omissões de entradas, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, com a seguinte configuração do débito:

- **Exercício 2015:** Omissão de saídas: B. Cálculo R\$ 481.800,75; Valor do débito R\$ 81.860,64;
- **Exercício 2016:** Omissão de saídas: B. Cálculo R\$ 700.636,49; ICMS devido R\$ 126.227,13;
- **Total devido:** R\$ 208.087,77.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207150.0015/18-0**, lavrado contra **MANOEL MESSIAS DE OLIVEIRA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 208.087,77**, acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “g” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR