

**PROCESSO** - A. I. Nº 108529.0007/18-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BRF S/A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0007-05/24-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 16.02.2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0012-11/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. FALTA DE REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS EFETIVAS OMITIDAS. Devido às revisões fiscais corretamente efetivadas na fase de instrução por parte de auditor fiscal estranho ao feito, o valor inicialmente lançado foi reduzido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício, relativo ao julgamento da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0007-05/24-VD) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2018 para formalizar a constituição de crédito tributário no importe de R\$ 2.239.445,83, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim designada na instância de origem:

*“Infração 01 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Levantamento quantitativo de estoques – Saídas de mercadorias tributadas maior que as de entradas.*

*Montante histórico do imposto soma R\$ 2.239.445,83, mais multa de 100%.*

*Fatos geradores têm datas fixadas em 31.12.2015.*

***Fundamentação legal** esquadrihada nos arts. 2º, I, e 23-B da Lei 7.014/96, c/c o art. 83, I, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, art. 13, I, da Port. 445/98, mais multa tipificada no art. 42, III, da Lei atrás mencionada”.*

A Junta apreciou a lide no dia 24/01/2024, decidindo de forma unânime pela Procedência Parcial, nos termos abaixo transcritos (fls. 451 a 474):

**“VOTO**

*Antecipa-se a qualquer apreciação o pedido dos advogados das intimações processuais rumarem para o endereço profissional apontado nas petições. Apesar de ser desejável que as intimações também sejam direcionadas para o escritório dos causídicos, a falta desta solenidade não acarreta qualquer nulidade. É que a obrigação do sujeito ativo é de fazer encaminhar as comunicações processuais para o domicílio tributário eletrônico (DTe) indicado pelo próprio contribuinte, nos termos do art. 127-D do COTEB. Pedido rejeitado.*

*Cobra-se neste processo falta de pagamento de ICMS em virtude da omissão de saídas de mercadorias tributáveis realizadas sem a emissão de documentos fiscais, também sem a respectiva escrituração, em virtude do não registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, situação detectada após aplicação da auditoria do levantamento quantitativo de estoques por espécie de produtos, levando em consideração exercícios fechados.*

*Como se conhece no jargão, a irregularidade aponta omissões de saídas de mercadorias tributáveis, detectada depois de realizada a auditoria de estoques.*

*Incidentalmente, surgiu uma questão processual digna de nota.*

*É que, à época do despacho de diligência de fls. 145 e 146, isto é, 28.5.2020, havia dúvidas acerca da possibilidade de retrocessão dos índices presumidos de perdas criados pela Port. 001/2020, a serem aplicados*

*quando detectadas omissões de saídas provenientes de resultados obtidos em levantamentos quantitativos de estoques, até porque outras situações similares a deste PAF corriam por este Colegiado.*

*A d. PGE, em pronunciamento fundamentado, optou pela linha de que tais indicadores interferiam no procedimento de auditoria de estoques e, neste prumo, poderiam ser invocados para constituições de créditos tributários formalizados antes de 03.01.2020, ainda não definitivamente julgados, pelo que se depreende do art. 116, II, do Codex Tributário.*

*Entretanto, voltando os autos a esta relatoria para complemento da instrução e reanálise jurídicotributária da demanda, chega-se à conclusão de que a retroação de efeitos não se aplica ao caso vertente.*

*Isto porque, inquestionavelmente, exerce o estabelecimento o comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados (CNAE 4634601), como atividade econômica principal, e o Comércio atacadista de leite e laticínios e Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente (CNAEs 4631100 e 4631100, respectivamente), como atividades econômicas secundárias.*

*Entretanto, as normas que implementam os índices presumidos de perdas só se aplicam a estabelecimentos varejistas, conforme claramente estampado em todos os segmentos apontados na Port. 001/2020, a saber:*

- 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.*

*Esclareça-se que o comércio de “atacarejo” incluído na regra não se confunde com o comércio atacadista exercido pela autuada: o primeiro alude àquelas atividades em que a empresa vende, ao mesmo tempo, no mesmo local, no atacado e no varejo, como, por exemplo, acontece com alguns supermercadistas.*

*Três preliminares de nulidade da autuação foram esboçadas pela defesa. Vamos a elas.*

*A primeira atinge a correta demonstração das omissões de saídas e a falta de documentos importantes para a compreensão da cobrança. Mais especificamente, alega-se que na relação das notas fiscais de entrada não se identifica o código do respectivo produto ou a sua descrição. Consta nesta lista apenas o número sequencial do item apontado no documento fiscal.*

*Conferindo se esta afirmativa tem pertinência, esta relatoria examinou a relação de notas fiscais de entradas apensadas por modo eletrônico no CD de fl. 22 e constatou que, de fato, constam nesta o código e a descrição de cada produto, inclusive em destaque, negritados.*

*Tire-se como exemplo SOB CHOCOMILK 100G BATAVO 2X2 CX16, cód. do produto 11350, p. 36 da citada relação. E assim sucedeu com os demais itens, inclusive aquele encartado na peça defensiva à fl. 29, como adverte o autuante.*

*Ainda sob o facho da relação das notas fiscais de entrada, acusa que a auditoria desconsiderou 1.234 notas fiscais, devidamente escrituradas pela empresa, conforme documentos que numerou como 4.1 e 4.2. Este erro, cumulado com a apuração do saldo final de estoque apresentada pela fiscalização, garante que o fisco encontrou um volume de entrada muito superior ao efetivamente ocorrido nas demais notas.*

*Dentro desta mesma seção preliminar, argumenta que a Fazenda Pública também ignorou em seu cálculo notas fiscais de saídas com CFOPs 5.949 e 6.949 correspondentes às operações referentes ao atendimento aos consumidores, as quais, sem dúvida, impactam diretamente na quantidade de estoque final e, conseqüentemente, na nulidade da presente autuação, conforme documentos que numerou como 4.3.*

*Ainda dentro da mesma preliminar, assegura o autuado que, à vista do relatório de saída apresentado pela fiscalização, em especial, o produto Mortadela Sadia 4PC CX 12,8 a 13,2 kg – Código do Produto 50724, verificou-se que no referido relatório não constam 72 notas fiscais, conforme doc. 4.3, que equivalem ao volume total de 4.160 Kg.*

*No máximo as questões aventadas implicam em inconsistências procedimentais, a afetarem os aspectos quantitativos da cobrança, mas jamais poderiam suscitar a nulidade de todo o auto de infração. Tanto é que, através de diligência encaminhada para auditor fiscal estranho ao feito, algumas destas impropriedades de contagem de estoques foram revisadas e outras foram tidas como inexistentes, conforme se verá mais adiante no*

*exame de mérito. Tais revisões são muito corriqueiras nas exigências de ICMS decorrentes de levantamentos quantitativos. Em suma, a infração e o infrator continuam sendo identificados com precisão. O que se viu foram ajustes no montante do imposto devido em face da omissão de saídas identificada.*

*Preliminar de nulidade rejeitada.*

*A segunda preliminar aborda a ilegalidade do procedimento adotado para a autuação, eis que a metodologia empregada para a aferição dos estoques prevista na Port. 445/98 carece de embasamento na lei propriamente dita.*

*Em verdade, as omissões de saídas detectadas no lançamento de ofício sob debate escoram-se em previsão na lei, nomeadamente no art. 2º, I, e 23-B, estipuladores do fato gerador e da base de cálculo para as hipóteses em apreço, ambos da Lei 7.014/96. Lei ordinária em sentido estrito, portanto, institutiva do ICMS no Estado da Bahia.*

*Pedido de nulidade repulsado.*

*A terceira preliminar possui fundamento semelhante, isto é, o de que não tem respaldo em lei estrita a maneira de calcular os preços médios dos itens cujas saídas foram emitidas – encontrados com base no preço médio das saídas praticadas pelo contribuinte no último mês em que houve comercialização, dentro do exercício fiscalizado.*

*Na verdade, este critério tem sim substância na Lei 7.014/96, mais precisamente no art. 23-B, cuja transcrição parcial aqui tem cabimento:*

*Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:*

*I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;*

*Portanto, resta infundada a alegação de quantificar o preço médio com esteio nos valores anuais.*

*Pedido de nulidade igualmente rejeitado.*

*Indefiro, desde já, o pedido de realização de perícia técnica, à vista do art. 147, inciso II, do RPAF/99, porquanto os elementos instrutórios contidos no PAF são o bastante para análise do mérito da autuação e apreciação da matéria controvertida, notadamente depois das revisões fiscais empreendidas pela auditoria, por força de diligência provocada por esta Junta.*

*Com isto, não há razões para se fazer exames técnicos complementares, visto que os contraargumentos aduzidos pelo contribuinte não necessitam mais de revisão fiscal, porquanto a metodologia empregada pela auditoria revisora não foi vulnerada por questões que divirjam dos dados coletados da escrita fiscal-contábil oficial e dos documentos fiscais respectivos.*

*Vamos agora à análise de mérito.*

*No desenvolvimento da auditoria de estoques em exercícios fechados, são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, adotando-se como parâmetros o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e, a partir daí, procedendo-se a contagem dos estoques com base no fluxo de entradas e saídas de cada tipo de mercadoria registrado nos documentos fiscais.*

*A tese defensiva fundamenta-se no fato de que a acusação é meramente presuntiva, sendo descaracterizada pelas seguintes circunstâncias: existência de fatos que ocasionam, eventualmente, as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio; impossibilidade de se presumirem fatos extraordinários, como omissão de saída, quando esse evento é uma exceção ao normalmente esperado.*

*Também garantiu que a verdade material não se compatibiliza com a presunção de omissão de saídas, não sendo razoável a aplicação da legislação infracional mediante a diferença de estoques, quando nenhum outro elemento fático foi comprovado em favor do Fisco.*

*Todavia, nenhum conflito se observa entre um e outro instituto.*

*O fato da auditoria de estoques detectar saídas tributadas evadidas, seja pela omissão de entradas, seja pela omissão de saídas, não impede que o contribuinte, em homenagem à busca da verdade material, se desincumba de demonstrar o contrário, através da oposição de elementos de prova que desqualifiquem ou minimizem os “furos” identificados nos estoques. Entretanto, conforme se detalhará adiante, este dever de contraprova foi exercido parcialmente pelo sujeito passivo e contou com exame do fisco que promoveu a redução para menos da metade do imposto originalmente lançado.*

*Com base nesta técnica de auditoria, são usados roteiros de verificação em que são registradas as quantidades*



físicas de cada espécie de mercadoria, a partir dos códigos adotados pela própria empresa, seu movimento de entradas e saídas num determinado período que, ao cabo, à vista das quantidades iniciais e finais apontadas em inventário, constata-se ter havido omissão de entradas e/ou de saídas.

Assim, neste levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos, a saber: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques (se for o caso) e o cálculo do imposto exigível.

É claro que para apurar-se diferenças no estoque, não se leva em conta os valores monetários, importando apenas as quantidades de mercadorias. Por conseguinte, desnecessário proceder-se ao exame dos lançamentos contábeis, mas tão somente fazer a aferição dos registros físicos de mercadorias, apartando-as em códigos específicos.

Aliás, há mais de vinte e cinco anos já é de pleno conhecimento dos operadores tributários que militam na Bahia a existência da Port. 445/98, que apresenta todo um rito acerca do desenvolvimento dos levantamentos quantitativos de estoques, servindo como referencial procedimental para fisco e contribuinte controlarem os estoques e respectivos fluxos de entradas e saídas.

Como se sabe, o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto devem levar em conta algumas particularidades na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

Logo, de acordo com o art. 6º da mencionada Portaria, em existindo omissão do registro de entradas, faz-se necessário analisar a repercussão disto em relação ao ICMS.

Consoante regra o art. 13, I, da multicitada Portaria, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se como base a diferença de maior expressão monetária, vale dizer, a das saídas.

Logo, o imposto ora apurado, após comparar as diferenças consignadas na planilha de fl. 14, teve como referencial o montante omitido de saídas, isto é, R\$ 2.239.445,83.

Da análise dos levantamentos fiscais desenvolvidos, inexistem defeitos de metodologia. O que se viu posteriormente foram equívocos na tomada de algumas informações acerca dos dados de estoque e movimentações de entradas e saídas para alguns itens, corrigidas pelo revisor fiscal, mas que não comprometeram o fulcro da autuação.

Os produtos foram indicados de forma individualizada, com os códigos e referências correspondentes. Destarte, a auditoria refletiu todos os itens que entraram e saíram do estabelecimento, com a descrição e respectivos códigos, uns sendo distinguidos dos outros, tomados a partir do estoque inicial e ao cabo do estoque final oficialmente registrados na escrita fiscal do contribuinte.

Não se pode esquecer que, segundo o art. 3º, III, da Port. 445/98, é possível fazer o levantamento quantitativo por agrupamento no caso de diversas mercadorias terem sido identificadas com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências, bastando para isto reunir-se no mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.

Reitere-se que é de responsabilidade exclusiva do contribuinte a escrituração fiscal e a remessa de dados à SEFAZ, devendo ela espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao autuado demonstrar alguma anormalidade.

A última revisão fiscal procedida pôs fim à controvérsia existente neste PAF.

Isto porque o auditor Fernando Mena, em seu informativo de fls. 328 a 330, acerca dos pontos combatidos pela defendente, esclareceu que:

Em face do item classificado sob o nº 153.651, resulta correto o fator de conversão apontado pela empresa. Neste novo referencial, refez a auditoria de estoques e encontrou uma omissão de saídas de 9 kg.

Em face do item classificado sob o nº 294.748, atestou que todas as notas fiscais de saída foram consideradas no levantamento de estoques. As que a empresa aponta como desconsideradas pertencem a um outro produto, codificado sob o nº 200.839. Também utilizou o fator de conversão de 3,5. Nestes novos referenciais, refez a auditoria de estoques e encontrou uma omissão de saídas de 1.056 kg.

Em face do item classificado sob o nº 36.980, resulta correto o fator de conversão apontado pela empresa. Neste novo referencial, refez a auditoria de estoques e encontrou uma omissão de entradas de 145 kg, excluindo

*este produto da autuação.*

*Em face do item classificado sob o nº 436.054, deixou de computar as remessas e retornos para depósito porque se assim o fizesse a omissão de saídas ainda seria maior, qual seja, de 449.629 kg, em vez de 302.173 kg. Já as notas fiscais sob o CFOP 5949 já tinham sido consideradas na auditoria, conforme se vê à fl. 342. Portanto, é de se manter as quantidades omitidas inicialmente apuradas.*

*Em face do item classificado sob o nº 500.154, usou fator de conversão de produto similar, à razão de 5,2, por faltar o dado na EFD em relação ao produto auditado, com preço médio alterado para R\$ 4,58. Neste novo referencial, refez a auditoria de estoques e encontrou uma omissão de saídas de 1.283 kg, inferior à encontrada anteriormente.*

*Em conclusão, o auditor escalado apresentou à fl. 329 uma tabela que sintetiza os novos números de omissão encontrados, de modo que a omissão de saídas reduziu consideravelmente, passando de R\$ 2.239.445,83 para R\$ 1.037.452,51.*

*A mídia digital acostada à fl. 352 reúne todos os elementos instrutórios que dão suporte ao novo montante encontrado.*

*Vale dizer que os dados para o levantamento de estoques checados nesta última revisão fiscal não encontraram mais resistência por parte do contribuinte. Tanto é que a petição empresarial de fls. 356 a 360 restringiu-se a reprisar os argumentos defensivos de direito agitados anteriormente, já apreciados neste voto, quais sejam, o de que o cálculo do preço médio precisa ter respaldo em lei e que a omissão de saídas só se escora em presunções.*

*Por fim, cumpre registrar que a multa proposta de 100% deflui do mandamento contido no art. 42, III, da Lei 7.014/96, não cabendo pedido de cancelamento ou de diminuição.*

*Pelo exposto, a infração deve ser considerada parcialmente procedente, no montante de R\$ 1.037.452,51, mais os consectários”.*

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 5ª JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0007-05/24-VD.

Da fl. 534 consta manifestação do contribuinte informando o pagamento do valor tido pela JJF como procedente, conforme comprovantes anexados.

## **VOTO**

O presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015).

Constatou-se na instrução processual a existência de equívocos na tomada de algumas informações acerca dos dados de estoque e movimentações de entradas e saídas para alguns itens, corrigidas pelo revisor fiscal estranho ao feito.

A última revisão fiscal procedida pôs fim à controvérsia existente neste PAF.

Isto porque o auditor Fernando Mena, em seu informativo de fls. 328 a 330, acerca dos pontos combatidos pela então defendente, esclareceu que:

Quanto ao item classificado sob o nº 153.651, resulta correto o fator de conversão apontado pela empresa. Neste novo referencial, refez a auditoria de estoques e encontrou uma omissão de saídas de 9 kg.

Relativamente ao item classificado sob o nº 294.748, atestou que todas as notas fiscais de saída foram consideradas no levantamento de estoques. As que a empresa apontou como desconsideradas pertencem a um outro produto, codificado sob o nº 200.839. Também utilizou o fator de conversão de 3,5. Nestes novos referenciais, refez a auditoria de estoques e encontrou uma omissão de saídas de 1.056 kg.

Em referência ao item classificado sob o nº 36.980, resulta correto o fator de conversão apontado

pela empresa. Neste novo referencial, refez a auditoria de estoques e encontrou uma omissão de entradas de 145 kg, excluindo este produto da autuação.

A respeito do item classificado sob o nº 436.054, deixou de computar as remessas e retornos para depósito porque se assim não o fizesse a omissão de saídas ainda seria maior, qual seja, de 449.629 kg, em vez de 302.173 kg. As notas fiscais sob o CFOP 5.949 já tinham sido consideradas na auditoria, conforme se vê à fl. 342. Portanto, foram mantidas as quantidades omitidas inicialmente apuradas.

Quanto ao item classificado sob o nº 500.154, usou fator de conversão de produto similar, à razão de 5,2, por faltar o dado na EFD em relação ao produto auditado, com preço médio alterado para R\$ 4,58. Neste novo referencial, refez a auditoria de estoques e encontrou uma omissão de saídas de 1.283 kg, inferior à encontrada anteriormente.

Assim, o auditor estranho ao feito apresentou à fl. 329 uma tabela que sintetiza os novos números encontrados, de modo que a omissão de saídas reduziu consideravelmente, passando de R\$ 2.239.445,83 para R\$ 1.037.452,51.

A mídia digital acostada à fl. 352 reúne todos os elementos instrutórios que dão suporte ao novo montante encontrado.

Da fl. 534 consta manifestação do contribuinte informando o pagamento do valor tido pela JFJ como procedente, conforme comprovantes anexados.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, com a homologação dos valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida, que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de infração nº 108529.0007/18-0, lavrado contra **BRF S/A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.037.452,51**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões Virtuais do CONSEF, 28 de janeiro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS