

PROCESSO - A. I. N° 178891.0030/23-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - TOPFRIOS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0221-05/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/03/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF N° 0053-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE RECOLHIMENTO. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME NORMAL. OMISSÃO DE SAÍDAS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADAS. Acolhidas, parcialmente, as razões defensivas, em conformidade com a informação fiscal. Infração elidida em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF, em razão do Acórdão N° 0221-05/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 29/06/2023, que originalmente exigia ICMS no valor histórico de R\$ 1.571.337,16, mais multas, relativo à três infrações, sendo objeto do presente recurso tão somente a seguinte:

***Infração 01 – 004.005.002:** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro e saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. ICMS: R\$ 1.571.165,11. Multa: 100%.*

Conforme demonstrativo Topfrios_Estoque_2018, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 27/11/2023 (fls. 106 a 114) e decidiu pela Procedência Parcial do lançamento fiscal, reduzindo o valor a ser exigido para o montante de R\$ 92.844,23, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação nulidade por falta de elementos suficientes a se determinar, com segurança, a ocorrência da infração, não merece acolhida, pois o lançamento não se resume ao formulário do auto de infração, mas se completa com todos os papéis de trabalho (impressos e em mídia digital) utilizados pela fiscalização e acostados ao presente processo.

Nesse sentido, além do demonstrativo sintético (folhas 01/02), foi acostado o “DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES DE MERCADORIAS” (folhas 07/20), com o detalhamento do cálculo empreendido, pela autoridade fiscal, para apuração das omissões indicadas na peça acusatória. Nesta tabela, consta a quantidade dos estoques inicial e final, as entradas totais e as saídas totais, ocorridas no período, e as quantidades omitidas apuradas, além do preço médio utilizado e a base de cálculo e o ICMS lançados no auto de infração.

Os demonstrativos foram parcialmente impressos e acostados às folhas 21/36, tendo sido enviados ao Sujeito Passivo, conforme comprovantes às folhas 37/39, ao tempo em que foi anexado CD à folha 40 do processo. Não houve, portanto, insuficiência de elementos, nem qualquer óbice ao exercício pleno do direito de defesa do contribuinte.

Rejeito, por conseguinte, a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, as infrações apontadas decorrem, todas, de um mesmo roteiro de auditoria, qual seja, levantamento quantitativo de estoques. A Infração 01 foi descrita “Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro e saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”. Trata-se, portanto, da cobrança do ICMS normal sobre as mercadorias enquadradas no regime

normal de tributação.

Quanto à Infração 02, a conduta autuada foi descrita como “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado”. Cobra-se, aqui, o imposto normal, por responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documento fiscal.

A Infração 03, por sua vez, foi descrita como “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado”.

Quanto à alegação de decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio/2018, não merece acolhida, pois as exigências fiscais objetos do lançamento tiveram como origem o mês de dezembro de 2018.

De fato, embora tenham sido contabilizadas todas as operações ocorridas ao longo do exercício de 2018, o fato ensejador do lançamento (a infração) foi constatado apenas no último dia do exercício. Isso se dá porque a constatação da infração decorreu da comparação entre o estoque final contabilizado e o estoque físico inventariado no dia 31/12/2018. Assim, tendo, a fiscalização, apurado um estoque final maior do que aquele inventariado (Infração 01), impõe-se a cobrança da diferença faltante, como mercadorias saídas sem tributação.

O mesmo se deu para as infrações 02 e 03 (a despeito do registro de omissão de entradas), pois se apurou, nestes casos, um estoque final menor do que aquele inventariado, o que leva à conclusão de aquisição de mercadorias sem registro de sua origem, ou seja, omissão de entradas, o que somente é possível apurar no último dia do exercício, vez que não há obrigação acessória de inventariar os estoques mensalmente.

Do exposto, considerando que não se sabe, com precisão, quando o Sujeito Passivo deu saída às mercadorias sem nota fiscal (no caso da Infração 01) nem quando deu entrada nas mercadorias excedentes, desacompanhadas de documentação fiscal (infrações 02 e 03), o RPAF autoriza que o tributo seja lançado no último mês do período fiscalizado, conforme art. 39, inciso IV c/c o § 2º, abaixo reproduzido.

“Art. 39. O Auto de Infração conterá:

...

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;

...

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

...”

Assim, rejeito a alegação de decadência.

Quanto à Infração 01, relativamente a alegação de que o fisco deixou de contabilizar as notas fiscais emitidas no período de maio a dezembro/2018, noto que o autuante acolheu tal alegação e refez o demonstrativo de débito, em face do que o valor lançado foi reduzido para R\$ 92.672,18, conforme folha 85 (demonstrativo em CD, à folha 88).

Em sua manifestação, a Impugnante mantém-se insatisfeita, alegando que a quantidade de notas fiscais não contabilizadas é muito superior à aquela indicada pelo preposto fiscal, em sua peça informativa. Não especifica, todavia, que documentos pretende ver contabilizados, vez que nem todas as notas fiscais emitidas no período se referem a movimentação dos itens de mercadorias inventariados, nem se relacionam aos CFOP's pertinentes. Por falta de especificação, não é possível, a este relator, aferir a pertinência das razões defensivas, veiculadas na sua manifestação.

Quanto à alegação de que não houve agrupamento das mercadorias similares, conforme determina o art. 3º, inciso III da Portaria 445/98, possui razão o Sujeito Passivo, pois a fiscalização inventariou separadamente itens de mercadorias com denominação similar. Noto, todavia, que não basta a similaridade da descrição das mercadorias para a efetivação do agrupamento, pois se faz necessário que possuam o mesmo preço médio, o que nem sempre acontece.

Analisando as mercadorias indicadas pelo contribuinte (folha 59), noto que a falta de agrupamento da mercadoria “CEMIL BEB LACTEA UHT ...” não trouxe prejuízos ao sujeito Passivo, pois todos os itens

apontados apresentaram omissão de saídas, o que apenas segregou as diferenças por item, conforme exemplo abaixo.

Nome do Produto	Estoque	Entradas		Estoque	Saídas	Saídas	Omissão de		Preço
	Inicial	Perda	Compra/Dev	Final	Reais	com N.F.	Entradas	Saídas	Médio
CEMIL BEB LACTEA UHT C/ MORANGO 200ML	41.796,000	0,000	402.561,000	38.669,000	405.688,000	404.392,000	0,000	1.296,000	0,81
CEMIL BEB LACTEA UHT CHOCOLATE CHOCOMIL 1L	6.056,000	0,000	34.337,000	2.947,000	37.446,000	37.286,000	0,000	160,000	3,04
CEMIL BEB. LACTEA UHT CHOCOLATE CHOCOMIL 200ML	35.126,000	0,000	285.315,000	33.379,000	287.062,000	285.010,000	0,000	2.052,000	0,81

Como se depreende da tabela acima, agregar tais itens somente seria cabível no que diz respeito às duas mercadorias que possuem mesmo preço médio (R\$ 0,81). Ainda assim, como ambas apresentaram omissão de saídas, nenhum efeito prático haveria, ao não ser somar tais valores.

De fato, o desagrupamento de itens similares somente traz prejuízos ao Sujeito Passivo quando alguns apresentam omissão de saídas e outros, omissão de entradas, situação em que o agrupamento levaria à redução do montante lançado por força da compensação das quantidades omitidas, o que não é o caso dos autos.

Quanto à alegação de que não houve redução de base de cálculo, é importante destacar que o benefício de redução da base de cálculo não se aplica a toda e qualquer saída de mercadorias, mas apenas às destinadas a contribuintes inscritos no cadastro estadual, conforme se extrai da leitura do caput do art. 1º do Decreto 7.799/00, abaixo reproduzido

“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, **destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia** (grifo acrescido), a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:

...

Ora, se as saídas autuadas não foram documentadas, não há como se saber se se destinaram a contribuintes ou não do imposto, o que inviabiliza a aplicação do benefício fiscal em exame. Assim, rejeito a alegação defensiva neste ponto.

Por fim, quanto ao pedido de afastamento ou redução da multa, refoge a este órgão administrativo a competência para reduzir multas, prerrogativa essa que lhe foi completamente suprimida desde dezembro/19.

Julgo procedente em parte a Infração 01, conforme demonstrativo abaixo.

Infração 01 – 004.005.002

Data Ocorr.	Aliq. %	Multa %	ICMS
31/12/2018	18%	100%	R\$ 92.672,18
		Total	R\$ 92.672,18

Quanto às infrações 02 e 03, o Sujeito Passivo nada alegou. No entanto, noto que a autoridade fiscal, ao refazer o demonstrativo de débito (na sua peça informativa), chegou a valores superiores àqueles originalmente lançados, elevando de R\$ 132,35 para R\$ 673,16 (Infração 02) e de R\$ 39,70 para R\$ 199,55 (Infração 03), o que contraria o quanto disposto no art. 156 do RPAF/BA, abaixo reproduzido.

“Art. 156. Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.”

Assim, como não é possível agravar a infração originalmente lançada (sob pena de ofensa ao princípio da vedação à reformatio in pejus), não acolho o resultado da informação fiscal neste ponto, ao tempo em que represento à autoridade competente para avaliar a possibilidade de efetivar um lançamento suplementar.

Quanto ao pedido, deduzido em mesa, acerca da aplicação da margem de tolerância prevista no art. 3º, parágrafo único da Portaria 445/98, é importante frisar que tais perdas somente são toleradas quando verificadas em estabelecimento varejistas, o que não se aplica à empresa autuada que tem como atividade o “comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”.

Julgo, portanto, procedente as infrações 02 e 03.

Do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA %
1	R\$ 92.672,18	100%
2	R\$ 132,35	100%
3	R\$ 39,70	60%
TOTAL	R\$ 92.844,23	

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 5ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

É o relatório.

VOTO

Inicialmente observo que a decisão da 5ª JJF (Acórdão JJF Nº 0221-05/23-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$ 1.571.337,16 para o montante de R\$ 92.844,23, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

O Auto de Infração imputou ao autuado três infrações, todas decorrentes de levantamento quantitativo de estoques, sendo que apenas a primeira foi objeto do presente recurso de ofício, e trata da falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro e saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, no exercício fechado de 2018.

O procedimento de auditoria de estoques está previsto na legislação vigente, inclusive à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98, tendo como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

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

Na situação em comento, onde se constatou a omissão de saídas de mercadorias, a redução do valor lançado decorreu da revisão efetuada pelo autuante, que reconheceu, ter por equívoco, deixado de contabilizar diversas notas fiscais de saída emitidas pelo sujeito passivo no período de janeiro a maio/2018.

Dessa forma, o levantamento quantitativo foi refeito, conforme planilha às fls. 86/87, e demonstrativo de débito à fl. 85, culminando com a redução do valor lançado na infração em análise para R\$ 92.672,18 (demonstrativos em CD, à folha 88).

Examinando os autos, é possível notar que a decisão em primeira instância se encontra adequadamente amparada pela informação fiscal, e devidamente comprovada conforme planilha e documentos acima mencionados.

Destarte, vejo que a decisão recorrida, que retificou o valor da exigência não merece reparo, pois escorou-se no exame perpetrado pelo autuante e devidamente demonstrada nos autos.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 178891.0030/23-9, lavrado contra **TOPFRIOS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 92.844,23**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 39,70, e de 100% sobre R\$ 92.804,53 previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, “d” e III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS