

A. I. N° - 140779.0004/11-7  
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.  
AUTUANTE - PETRÔNIO ALBERTO DA FONSECA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 25. 06. 2013

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0100-01/13**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Refeito o lançamento, em face dos elementos aduzidos pela defesa. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA INCORRETA DE SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR. Em princípio, o lançamento seria - nulo, por vício na descrição do fato, porém no mérito ficou patente que o contribuinte agiu na forma prevista no § 3º do art. 116 do RICMS/97. Lançamento indevido. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES TANTO DE ENTRADAS QUANTO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. Fato demonstrado nos autos. 3. ALÍQUOTA. ERRO DE CÁLCULO. Fato reconhecido pelo autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido voto do Relator quanto ao item 02. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30.12.11, acusa:

1. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, sendo glosado crédito no valor de R\$ 336.162,21, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2008 e 2009), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 368.603,82, com multa de 70%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a transferência incorreta de saldo credor do período anterior, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.804.332,68, com multa de 60%;
4. recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias (vendas através de ECF), sendo lançado imposto no valor de R\$ 42.066,14, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 274/301) alegando que, no caso do item 1º deste Auto, as operações com charque, arroz, farinha de mandioca, vinagre e sal têm redução na base de cálculo, sendo a carga tributária de 7%, nos termos do art. 87 do RICMS, já tendo sido escriturados com a base de cálculo reduzida. Reclama do critério adotado pela fiscalização, ao deixar de informar o valor contábil das mercadorias, fato que dificultou a conferência, prejudicando o direito de defesa.

Assinala que a fiscalização deveria separar no levantamento as operações sujeitas a estorno de crédito, considerando o valor contábil, calcular a redução e depois comparar com o que foi escriturado, e não como foi feito, com o cálculo direto da base de cálculo.

Aduz que o mesmo equívoco ocorreu em relação às operações com leite em pó e margarina, não tendo a fiscalização observado que as operações estavam escrituradas com a redução da base de cálculo, não cabendo a imputação de falta de estorno de crédito.

Prosegue dizendo que, além desses aspectos, foram incluídas no levantamento operações com mercadorias que não têm redução de base de cálculo, tais como sabão, saleiro e salsicha.

Afirma que, após a correção desses equívocos, restará o valor que já foi estornado, elidindo a infração. Conclui dizendo que, caso não se considere insubstancial o lançamento, deve ser feita diligência pela ASTEC, para exame dos elementos anexados à defesa e elaboração de novo demonstrativo do débito.

Impugnou também o lançamento do item 2º, alegando que o levantamento quantitativo ficou distorcido porque existem mercadorias cuja entrada é feita com um código e a saída se dá com código diferente, e além disso as omissões apontadas podem ser reduzidas ou até mesmo anuladas pela aplicação do critério da similaridade. Faz ver que o critério da similaridade já vem sendo reconhecido pelo CONSEF, conforme Autos de Infração e pareceres da ASTEC que passa a destacar. Diz que elaborou demonstrativos comparando as omissões de entrada e de saída agrupando mercadorias similares. Prosegue dizendo que também elaborou demonstrativos agrupando mercadorias por categorias, para afastar as distorções do levantamento quantitativo de estoque.

Alega também a existência de perdas e extravios de mercadorias, pontuando que muitas mercadorias se tornam impróprias para o consumo ou sofrem furto ou extravio. Frisa que no caso específico da atividade de supermercado as perdas são agregadas à margem de comercialização, ou seja, os supermercados já agregam ao preço final das mercadorias os custos correspondentes aos desvios, furtos, etc., de modo que, caso não seja considerada essa realidade, haverá bitributação. Menciona uma decisão do TJRJ em que foi reconhecido o direito à manutenção do crédito de ICMS por uma rede de supermercados nos casos de perda, deterioração, extravio ou quebra de mercadorias.

Requer a realização de diligência levando em conta o critério da similaridade, o agrupamento das mercadorias por categorias e as perdas comerciais.

Quanto ao item 3º, diz que agiu conforme o § 3º do art. 116 do RICMS/97, c.c. o § 2º do art. 114-A. Aduz que, não sendo acolhido o pleito de insubstancialidade do lançamento, seja feita diligência pela ASTEC, para a elaboração de novo demonstrativo de débito.

Com relação ao item 4º, reclama que a fiscalização não observou que produtos de informática gozam da redução da base de cálculo prevista no inciso V do art. 87 e no anexo 5-A do RICMS. Observa que no caso em questão a mercadoria CPU está listada no referido anexo, e portanto tem redução da base de cálculo, devendo ser afastada do levantamento. Frisa que, caso esse pleito não seja acolhido deve ser feita diligência pela ASTEC, para exame dos elementos aduzidos pela defesa.

Dá destaque à necessidade de diligência fiscal nas situações em discussão nestes autos. Tece considerações acerca dos princípios da verdade material, da legalidade, da eficiência administrativa e da moralidade.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 770/772) dizendo que, no item 1º, reconhece a procedência parcial das alegações da defesa, e propõe a redução do valor do imposto a ser lançado, “conforme planilhas, primeira e ultima páginas impressas e anexas ao presente processo, assim como cópias integrais anexas em CD, a ser fornecida ao contribuinte”.

Com relação ao item 2º, considera que o contribuinte tenta esquivar-se do levantamento por via transversal, distorcida e legalmente frágil, ao desdenhar a metodologia por espécie de mercadorias, tentando misturar ou pôr num mesmo balaio mercadorias segundo o critério da similaridade em virtude de descrições parecidas mas com código, qualidade, marca, preço e outras características distintas, como se fossem a mesma coisa. Observa que mesmo mercadorias aparentemente iguais, da mesma marca, do mesmo fornecedor, têm modelos básicos, intermediários e “top” de linha, com características próprias, de ordens diversas, entre estas as de natureza tecnológica, que as diferenciam entre si, haja vista que cada mercadoria ou espécie de mercadoria tem sua singularidade, que a individualiza e diferencia das suas similares.

Quanto ao levantamento anexado pelo contribuinte, com base na similaridade suscitada, o fiscal diz que não deve levar em conta, dada a simplificação como foi elaborado, sem considerar elementos fundamentais para análise, como por exemplo a “fundamentação do que espécie”, elemento indispensável e indissociável para a realização da auditoria dos estoques, sem o qual cai por terra toda e qualquer tentativa de se apurar a verdade material das diferenças, em virtude das distorções e discrepâncias provocadas pelo desejado agrupamento por similaridade. O fiscal considera que, com relação ao agrupamento por categoria, os motivos invocados pelo contribuinte implicam confissão de desorganização e descontrole nos departamentos responsáveis pelas atividades da empresa, como se isso devesse ser considerado para justificar perante o fisco as diferenças detectadas e receber a dispensa da obrigação, a ponto de, ao “confessar os erros e pecados cometidos”, a empresa merecer o perdão incondicional, pois nem as autoridades religiosas concedem o perdão sem uma penitência compensatória, que serve para reflexão e mudança de comportamento.

Opina pela manutenção do lançamento.

Quanto ao item 3º, diz que, embora o contribuinte tenha anexado cópias das Notas das transferências dos possíveis saldos credores, emitidas na forma prescrita no RICMS, a simples emissão das Notas Fiscais não comprova se de fato havia saldo credor no livro da apuração do remetente, de modo que somente cópias dos livros das filiais comprovando a existência de saldo credor nos meses de referência podem elucidar a verdade, e enquanto isso não for evidenciado e ele, autuante, mantém a autuação.

No tocante ao item 4º, observa que CPU e “desktop” são a mesma coisa, e a tributação é de 12%, conforme preveem o inciso XLIV do art. 87 do RICMS e o anexo 5-A, constituindo uma das exceções à regra.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 782/809) reclamando da necessidade de uma nova revisão dos lançamentos. Protesta que, com relação ao item 1º, no CD que recebeu identificou apenas os valores excluídos em cada período e o saldo final do débito, não constando quais itens foram excluídos, conforme quadro que exibe em seguida. Alega que isso dificulta a sua manifestação, pois o fiscal apenas afirmou ter acatado parte das razões da defesa, mas não informou os itens que considerou e excluiu. Requer que o fiscal esclareça esse aspecto. Reitera os argumentos da defesa, relativamente às operações com charque, arroz, farinha de mandioca, vinagre, sal, leite em pó e margarina, bem como quanto às mercadorias enquadradas indevidamente no levantamento fiscal.

Com relação ao item 2º, frisa que o CONSEF já vem reconhecendo o critério da similaridade em outros Autos de Infração lavrados contra essa mesma empresa, conforme passa a demonstrar. Reitera os pontos assinalados na defesa acerca da necessidade de agrupamento em função da similaridade e por categoria das mercadorias, bem como acerca das perdas e extravios.

No tocante ao item 3º, diz que, para colaborar com a busca da verdade material, anexou novamente todas as apurações e todos os registros do créditos transferidos, conforme RAICMS das filiais.

Relaciona os saldos que foram transferidos. Observa que a acusação é de que a empresa utilizou crédito fiscal referente à transferência incorreta de “saldo credor do período anterior”. Reitera que o crédito foi utilizado corretamente, de acordo com os dispositivos regulamentares que cita e transcreve.

Conclui dizendo que, como demonstração de boa-fé, no tocante ao item 4º, reconhece que CPU não é tributada à alíquota de 7%, e sim de 12%, e efetuará o pagamento do valor lançado.

Pede que o Auto de Infração seja declarado parcialmente procedente.

O processo foi remetido em diligência (fls. 814/818) a fim de que o fiscal autuante adotasse as seguintes providências:

a) Item 1º: tendo em vista que ao ser feita a revisão do levantamento o autuante anexou aos autos apenas a primeira e a última páginas das planilhas impressas, informando que as cópias integrais se encontram no CD anexo, e considerando-se que, ao final do processo, caso venham a permanecer valores diversos dos que foram indicados no Auto, a Secretaria deste Conselho, para fazer os ajustes, precisa saber o valor relativo a cada mês, e o processo administrativo ainda é físico, de modo que, na configuração atual do processo administrativo, elementos constantes em um CD são elementos auxiliares da elucidação dos fatos, porém não substituem nem dispensam as cópias físicas dos demonstrativos fiscais, os demonstrativos deveriam constar nos autos na íntegra, e não a primeira e a última páginas.

Quanto à reclamação do contribuinte de que não conseguiu identificar quais itens de mercadorias foram excluídos e quais os que foram mantidos, foi assinalado que, nos termos do § 6º do art. 127 do RPAF, a informação fiscal deveria ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação.

Foi solicitado que fosse prestada nova informação, levando em conta todos os aspectos da defesa, com os devidos esclarecimentos, de modo que o contribuinte pudesse compreender os critérios adotados na revisão do lançamento relativamente a cada espécie de mercadoria.

b) item 2º: tendo em vista a alegação do contribuinte de que existem mercadorias que entram com um código e saem com outro código, pedindo por isso a aplicação do critério da similaridade, por categoria de produtos, e em face da alegação de perdas, em razão de mercadorias que se tornam impróprias para o consumo, além de furtos, e considerando-se que o art. 3º, III, da Portaria nº 445/98 prevê que, “III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”, foi solicitado que, levando-se em conta a descrição constante no Registro de Inventário e a descrição constante nos documentos fiscais de entradas e saídas, o levantamento quantitativo fosse refeito agrupando as mercadorias do mesmo gênero, seguindo a orientação do art. 3º, inciso III, da Portaria nº 445/98.

Quanto à alegação de perdas em razão de mercadorias que se tornam impróprias para o consumo, bem como de furtos, foi solicitado que fosse verificado de que modo o contribuinte faz o controle das perdas e furtos. Caso o controle fosse feito mediante documentos fiscais, as baixas do estoque deveriam ser consideradas no levantamento fiscal.

c) Item 3º: em face da alegação do autuado de que agiu de acordo com o § 3º do art. 116 do RICMS, c/c o art. 114-A, § 2º (fls. 291/295), e considerando-se que a acusação, no Auto, é de que teria havido transferência incorreta de saldo credor do período anterior – ou seja, transposição incorreta do saldo credor de um mês para o mês seguinte, e tendo em vista que na informação fiscal foi dito que, embora o contribuinte tivesse anexado cópias das Notas Fiscais das transferências, “emitidas na forma prescrita no RICMS”, a simples emissão das Notas não

provaria se de fato havia saldo credor no livro de apuração do estabelecimento remetente, sendo necessária a juntada de cópias do livro de apuração das filiais comprovando que elas tinham saldo credor nos meses das transferências, de modo que para elucidar a verdade seria necessário apresentar evidências que comprovassem a procedência dos créditos apropriados, foi solicitado que, embora o fato concreto fosse diverso daquele que foi imputado no Auto, deveria o fiscal autuante verificar a procedência dos créditos fiscais, intimando o contribuinte para apresentar as provas que se fizessem necessárias nesse sentido.

d) Item 4º: tendo em vista que a acusação, no Auto, diz respeito a erro na aplicação da alíquota, porém, em face da defesa, na informação fiscal é feita menção ao art. 87, XLIV, do RICMS, que cuida de redução de base de cálculo, foi solicitado que o autuante esclarecesse qual o real teor da imputação.

O fiscal respondeu à diligência (fls. 820/822) informando que, com relação ao item 1º, na primeira informação revisou os levantamentos e reconheceu a procedência parcial das alegações do autuado, reduziu o valor do débito, “tudo conforme planilhas, primeira e ultima páginas impressas e anexas ao presente processo, assim como cópias integrais anexas em CD, fornecida ao contribuinte”. Quanto à alegação do autuado de que as planilhas não discriminam as mercadorias que foram excluídas, prejudicando o direito de defesa e a busca da verdade, o fiscal contrapõe que é de causar estranheza tal alegação, uma vez que num levantamento desse tipo não se inclui especificamente uma ou outra mercadoria, mas o ou os lançamentos que foram feitos corretamente, com base na prescrição normativa prevista, para a situação ou fato ocorrido, independentemente da descrição da mercadoria, e as planilhas fornecidas ao contribuinte contêm todas as informações necessárias e suficientes, dispostas de forma clara e objetiva, incapazes de prejudicar a comparabilidade com as fornecidas anteriormente. Considera que o patrono do autuado prefere, por falta de tempo ou por mera tentativa de procrastinação do desfecho, utilizar argumentação desprovida de qualquer fundamentação lógica ou de direito, para obtenção de sobrevida processual. Conclui dizendo que, diante do exposto, das planilhas acostadas na primeira informação e da decisão proferida no Acórdão 0214-05/12 da 5ª Junta referente à mesma infração, pede que a infração seja considerada procedente.

Quanto ao item 2º, o fiscal repete literalmente os termos da informação anterior. Conclui dizendo que, com base nos demonstrativos, a da 5ª Junta através do Acórdão 0214-05/12 reforça e legitima a procedência da infração.

Com relação ao item 3º, repete os termos da defesa e aduz que o autuado tenta provar a licitude do procedimento anexando documentos de controle interno da empresa, e somente cópias do “RAICM” das filiais com saldos credores podem elucidar a verdade, e enquanto não forem apresentadas as evidências dos créditos apropriados seu entendimento é pela manutenção da autuação.

Observa que o autuado reconheceu a procedência do item 4º.

Conclui dizendo que reconhece apenas a redução relativa ao item 1º.

Ao ter ciência do resultado da diligência, o autuado manifestou-se (fls. 837/844) observando que na manifestação anterior havia requerido que, caso a nova informação fiscal não prestasse os esclarecimentos necessários, deveria ser feita diligência fiscal pela ASTEC, para que de forma imparcial se buscasse a verdade.

Observa que o fiscal autuante se recusou a prestar as informações solicitadas pelo órgão julgador.

Frisa que reitera o requerimento no sentido de que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Tendo em vista que o fiscal autuante não cumpriu a diligência, limitando-se a repetir os termos da informação anterior, foi determinada nova diligência (fls. 848-849), desta vez à ASTEC, para que, com relação ao item 1º, em face da informação do autuante de que revisou os levantamentos levados a efeito e reconhece a procedência parcial das alegações, com redução do valor a ser lançado,  
ACÓRDÃO JUF N° 0100-01/13

conforme primeira e última páginas impressas das planilhas anexadas ao processo e cópias integrais constantes em CD, foi solicitado que se providenciasse a impressão de demonstrativo sintético (resumo) dos valores remanescentes do item 1º relativos a cada mês.

Em cumprimento à diligência, a auditora designada pela ASTEC prestou informação (fl. 851) observando que juntou as planilhas da 1ª infração.

Deu-se ciência dos novos elementos ao contribuinte, e este se manifestou (fls. 886/892) dizendo que, após a diligência, restou confirmada a redução do imposto do item 1º, no valor de R\$ 68.966,07, que antes era de R\$ 336.162,21. Informou que efetuaria o pagamento do valor remanescente.

Com relação ao item 2º, diz que, tendo em vista que o órgão julgador solicitou que o levantamento quantitativo fosse refeito agrupando as mercadorias do mesmo gênero, seguindo a orientação do art. 3º, III, da Portaria nº 445/98, tendo o autuante se recusado a realizar a diligência, requer que o lançamento seja declarado nulo ou improcedente.

Quanto ao item 3º, diz que, tendo o órgão julgador afirmado que, embora o fato concreto (existência de saldo credor) seja diverso daquele que foi imputado no Auto de Infração (transferência incorreta de saldo credor), deveria o autuante verificar a procedência dos créditos fiscais, intimando o autuado para apresentar as provas que se fizessem necessárias, e uma vez que o fiscal autuante se recusou a cumprir a diligência, e considerando-se que no acórdão anexado pelo próprio fiscal (Acórdão JJF 0214-05/12) a 5ª Junta julgou improcedente essa mesma infração imputada a outra filial, requer que a infração seja julgada nula ou improcedente.

Relativamente ao item 4º, diz que, como o órgão julgador solicitou que fosse esclarecido o real teor da imputação, uma vez que a acusação no Auto diz respeito a erro na aplicação da alíquota, ao passo que na informação fiscal é feita menção ao art. 87, XLIV, do RICMS, que cuida de redução da base de cálculo, não tendo o fiscal autuante respondido à solicitação do órgão julgador, requer que a infração seja declarada nula ou improcedente.

Reitera o pedido de que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

#### **VOTO (VENCIDO QUANTO AO ITEM 2º)**

O fato objeto do 1º item deste Auto é a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Diante dos equívocos apontados pela defesa, o fiscal autuante prestou informação (fls. 770/772) dizendo que, no item 1º, reconhece a procedência parcial das alegações da defesa, e propõe a redução do valor do imposto a ser lançado, “conforme planilhas, primeira e ultima páginas impressas e anexas ao presente processo, assim como cópias integrais anexas em CD, a ser fornecida ao contribuinte”.

O autuado havia alegado falta de clareza do lançamento, reclamando do critério adotado pela fiscalização. Ao tomar ciência da revisão do lançamento, alegou a necessidade de uma nova revisão, questionando que no CD que lhe foi entregue identificou apenas os valores excluídos e o saldo final, não sendo informado o que o fiscal acatou ou não.

O processo foi remetido em diligência para que o fiscal autuante prestasse esclarecimentos e informasse, relativamente a cada mês, os valores remanescentes, com os demonstrativos pertinentes.

O fiscal não cumpriu a diligência.

Diante da recusa do fiscal em atender ao que foi solicitado pelo órgão julgador, houve nova diligência, desta vez à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho.

Em cumprimento à diligência, a auditora designada pela ASTEC prestou informação (fl. 851) observando que juntou as planilhas da 1ª infração.

Deu-se ciência dos novos elementos ao contribuinte, e este se manifestou (fls. 886/892) dizendo que, após a diligência, restou confirmada a redução do imposto do item 1º, no valor de R\$ 68.966,07, que antes era de R\$ 336.162,21. Informou que efetuaria o pagamento do valor remanescente.

Já no item 2º, o fato consiste na falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2008 e 2009), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas.

O autuado alegou que o levantamento apresentou resultado distorcido, pois houve mercadorias que entraram com um código e saíram com outro código. Requereu que fosse adotado o critério da similaridade. Observou que o critério da similaridade vem sendo reconhecido pelo CONSEF, agrupando mercadoria similares, por categorias. Questionou também a existência de perdas e furtos.

Em atenção ao requerimento do contribuinte, o órgão julgador determinou a realização de diligência, pontuando que *a pretensão do autuado tem respaldo no art. 3º, III, da Portaria nº 445/98*, solicitando-se que, tomando por referência a descrição constante no Registro de Inventário, fosse refeito o levantamento quantitativo, agrupando as mercadorias do mesmo gênero, seguindo a orientação do art. 3º, inciso III, da Portaria nº 445/98.

O fiscal autuante recusou-se a cumprir a diligência.

Considero que neste caso há um sério impasse no tocante ao critério adotado no levantamento quantitativo que determinou os débitos lançados neste Auto. O art. 3º da Portaria nº 445/98 recomenda criterioso rigor no levantamento quantitativo.

Examinando-se os demonstrativos fiscais, nota-se que existe uma variedade considerável de ventiladores, capacetes, cuecas, meias, soutiens, calcinhas, bermudas, fogões. Destaco alguns tipos:

- a) ventilador Loren teto PR (código 102368), ventilador Loren teto BC (código 102369), ventilador Loren teto M (código 102373), ventilador Loren teto mad PT03PAS CU (código 102371), ventilador Loren teto mad BC03PAS CU (código 102373);
- b) ventilador Faet 30CM EUR (código 111565);
- c) ventilador Britania Protect 30 110v (código 107256), ventilador Britania Protect 30 220v (código 107258), ventilador Britania coluna (código 224993);
- d) capacete Peels F-17 N.58/02 (código 110201), capacete Peels F-17 N.60/02 (código 110202);
- e) cueca Lua Nua inf estamp (código 111602), cueca Lua Nua inf lisa P/M (código 111603);
- f) meia Lupo masc 1250 (código 112559), meia Lupo inf 2005 (código 113972), meia Lupo Kids 4/10 2410 (código 284093);
- g) meia Pimpolho Bebe 0/15 7250 (código 388427), meia Pimpolho Bebe 0/15 7379 (código 388431), meia Pimpolho Bebe 16/20 7253 (código 388433), meia Pimpolho 1/321/25 7252 (código 388429);
- h) soutien Del Rio 4046/42503 (código 285151), soutien Del Rio 4046/42607 (código 325048);
- i) calcinha Tampinha rend c/3 P (código 313121), calcinha Tampinha c/3 PP/P/M (código 351504);
- j) bermuda Meltex MNO 6/16 2561 (código 384782), bermuda Meltex MNO 6/16 2561 (código 384784), bermuda Meltex MNO 4/10 5235 (código 384800), bermuda Meltex MICR MNO 4/1 (código 384803);
- l) fogão Esmaltec Hawaii Super (código 358011), fogão Esmaltec Hawaii Super (código 360318).

Isso aí apenas no tocante a mercadorias da mesma marca, variando apenas quanto a certas características peculiares a cada tipo.

No tocante à similaridade, nota-se que existem inúmeros tipos de cadeiras, lençóis, fronhas, toalhas, tangas, calcinhas, soutiens, meias, biquínis, shorts, batas, bermudas, vestidos, calças, blusas, blusões, camisetas.

Com relação a mercadorias como ventiladores e fogões, certamente não há problema, porque, como se trata de mercadorias que têm garantia, os documentos são emitidos com rigor, indicando-se no documento fiscal com precisão o tipo, marca e modelo do bem vendido. Porém no caso de artigos de vestuário, em que existem códigos distintos para tamanhos (P, M, G), cores, tipos de estampa e outros detalhes, sabe-se que é comum haver trocas, muitas vezes por mercadorias de mesmo valor (preço), variando apenas em relação ao tamanho, cor ou tipo de estampa.

Diante da infinidade de itens semelhantes, é natural que haja eventuais “trocas” ou equívocos na classificação, implicando a identificação de uma mercadoria em lugar de outra. Se, por exemplo, no caso das bermudas, uma bermuda “Bermuda Meltex MNO 6/16 2561 (código 384782)” for classificada no inventário, na entrada ou na saída como “, Bermuda Meltex MNO 6/16 2561 (código 384784)”, esse erro implicará duas diferenças, uma para mais num item, e outra para menos no outro item. Esse erro não acarretaria diferença quantitativa se as mercadorias fossem agrupadas por gênero, conforme pleiteou o autuado.

O ideal – a regra geral – é que o levantamento quantitativo seja feito por espécie, sem agrupamento, em virtude da questão do preço médio. Porém, em situações especiais, é preciso adotar-se um critério justo, de modo a não se denunciar infração onde não existe infração.

Em suma, em face de itens semelhantes como esses, é razoável que, em atenção ao pleito do contribuinte, o levantamento quantitativo seja feito por gênero, e não por espécies.

Existem vários tipos de roteiro de fiscalização, aplicáveis de acordo com a natureza de cada contribuinte, inclusive de acordo com o ramo de atividade. Em se tratando de uma empresa do ramo de supermercado como esta, caso ela pretenda sonegar ICMS, é natural que o faça utilizando créditos fiscais indevidos, manipulando alíquotas, reduzindo indevidamente a base de cálculo, vendendo mercadorias tributáveis como não tributáveis, e assim por diante. Porém, como pode uma empresa como G. Barbosa comprar ou vender mercadorias sem Notas? Como?

Vender ou comprar mercadorias sem documentos fiscais somente é possível em se tratando de empresas familiares, em que o dono é quem supervisiona o que entra e o que sai, ficando o caixa aos cuidados de pessoa de sua confiança.

Porém, no caso de uma empresa como a autuada, admitindo-se a saída de mercadorias sem Notas, o Estado seria o menos prejudicado, pois perderia apenas 17%, enquanto que a empresa estaria perdendo 100%.

A Portaria nº 445/98 recomenda certas precauções a serem tomadas pelo auditor na realização de levantamento quantitativo de estoque. O art. 3º da aludida portaria recomenda:

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

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidades, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de ‘x’ quilos, caixas com ‘x’ unidades, metros, litros, etc.;

III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, *deve-se fazer o agrupamento de cada item de forma a reunir num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.*" (grifei)

Destaco o inciso III. Esse inciso contempla três situações, estando estas conectadas pela conjunção alternativa “ou”. Isso significa que basta o atendimento de uma delas.

Também destaco o verbo *deve-se*. A portaria não prevê que o agrupamento “pode” ser feito – a portaria prevê que o agrupamento “deve” ser feito.

Diante da orientação dada pelo dispositivo supracitado, concluo que o critério a ser seguido pelo auditor não pode ser único, para todos os casos, seja qual for o ramo de atividade. O critério adotado no levantamento fiscal precisa ser consentâneo com a situação de cada estabelecimento. Em situações como esta, ou o levantamento fiscal é feito pelo gênero, abrangendo os vários tipos ou espécies de mercadorias da mesma natureza, ou então se aplica outro roteiro de auditoria.

Em atenção ao que prevê expressamente a Portaria 445/98, o órgão julgador, atendendo ao requerimento do contribuinte, determinou em diligência que a fiscalização procedesse de acordo com o inciso III do art. 3º da referida portaria.

O fiscal simplesmente se recusou a cumprir a diligência.

Considero caracterizado um caso típico de incerteza quanto ao fato, e por conseguinte quanto a eventuais valores porventura devidos.

É nulo, portanto, o lançamento do item 2º, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, mesmo mediante denúncia espontânea, antes de nova ação fiscal, exime-se de sanções.

No item 3º, o autuado é acusado de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a transferência incorreta de *saldo credor do período anterior*.

Porém, de acordo com a informação fiscal, o fato é outro. Trata-se de créditos transferidos de outros estabelecimentos. O fiscal reconhece que o contribuinte anexou cópias das Notas de transferência, embora ponha em dúvida se os créditos existiam.

Em princípio, este lançamento seria nulo, pois o Auto acusa uma coisa, enquanto que o fato concreto foi outro: não se trata, conforme consta no Auto, de transporte incorreto de saldo credor de um mês para outro, e sim de transferência de créditos entre estabelecimentos da mesma empresa. Porém, no mérito, o lançamento é improcedente. O autuado fez ver que agiu conforme prevê o § 3º do art. 116 do RICMS. Foi feita menção ao julgamento da 5ª Junta, através do Acórdão JJF 0214-05/12 (fls. 823/831), relativo ao item 7º do AI 140779.0005/11-3, do qual foi Relator o eminente conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, que, em caso semelhante, tendo como parte essa mesma empresa, em face das Notas Fiscais emitidas pelos estabelecimentos de origem dos créditos, declarou insubsistente o lançamento.

No presente caso, o próprio autuante reconhece que foram apresentadas cópias das Notas Fiscais das transferências.

O CONSEF não pode ter dois pesos e duas medidas, sobretudo relativamente à mesma empresa.

Conforme já assinalei, o lançamento do item 3º seria nulo, por vício na descrição do fato, porém no mérito é improcedente.

O item 4º diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias.

Na informação, o fiscal se contradisse, deixando patente que não se trata de erro na aplicação da alíquota – a questão diria respeito a redução de base de cálculo.

Apesar dessa relativa insegurança, o contribuinte reconheceu o fato.

Em face disso, mantenho o lançamento do item 4º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR (ITEM 2º)**

Com a devida vênia, apesar do bem elaborado voto proferido pelo relator, o meu entendimento não aponta no mesmo sentido, considerando que, na presente exigência tributária, apurada através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, relativo aos itens ventiladores, capacetes, cuecas, meias, soutiens, calcinhas, bermudas, fogões, foi adotado o critério de contagem por gênero, abrangendo os vários tipos ou espécies de mercadorias da mesma natureza (similaridade). Sob a justificativa de que não foi cumprida a diligência determinada pelo órgão julgador para que a fiscalização procedesse de acordo com o inciso III do art. 3º da portaria 445/98, o lançamento de ofício foi considerado nulo pela incerteza quanto ao fato e valores devidos, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF BA.

Com efeito, o ato normativo que regula os procedimentos para a elaboração do Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias, Portaria nº 445 de 10 de agosto de 1998, orienta acerca das recomendações a serem observadas, no agrupamento de itens, conforme segue:

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

(...)

**III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item de forma a reunir num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.” (grifei)**

No caso presente, exige-se falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas”, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2008 e 2009), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, lançado imposto no valor de R\$ 368.603,82.

A argüição da defesa é de distorção na auditoria de estoques pela existência de mercadorias, cuja entrada foi feita com um determinado código e a respectiva saída por outro código, o que ensejou a diferença apurada, omissões que podem ser reduzidas ou mesmo anuladas pela aplicação do critério da similaridade. Reclama ainda das perdas ou extravio de mercadorias, que se tornaram impróprias para o consumo ou que foram furtadas, extraviadas; além disso, na atividade de supermercados, aduz que as perdas são agregadas à margem de comercialização e não podem ser novamente tributadas.

Antes, a alegação do autuado com relação às perdas, quebras, furtos, extravios, não podem prosperar. Não têm procedência, pois, as argüições defensivas, no sentido de que as diferenças encontradas sejam reflexos dos fatores existentes na atividade própria de supermercados ou de comércio varejista, tais como perdas, furtos e extravios e que, a desconsideração de tais perdas,

implica bitributação pelo recolhimento do ICMS através do valor do produto final agregado e pela exigência do ICMS com base no levantamento quantitativo de estoques.

Em si mesmos considerados, extravios, perdas e avarias de mercadorias, alem de outros eventos que lhes retirem a possibilidade de serem comercializados (perecimento, furto, roubo, motivos de força maior, etc.), não tipificam o fato imponível do ICMS. Contudo, não haverá ICMS a recolher em face às alegações de quebras, perdas de estoques, obsolescência, ocorrência de sinistros não cobertos por seguros, desde que o evento esteja comprovado por laudos ou documentos emitidos por autoridades competentes. No caso específico do ICMS, inclusive, as diferenças de estoques devem ser justificadas, por meio de razões perfeitamente compatíveis com o tipo da atividade desenvolvida no estabelecimento, além da emissão da competente nota fiscal possibilitando o estorno do crédito aproveitado quando da aquisição das respectivas mercadorias, colocadas agora fora de comércio. Observo que as provas das alegadas perdas/quebras, no período da ação fiscal não foram colacionadas aos autos.

Em se tratando de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do contribuinte, além de ter à sua disposição todos os demonstrativos que embasaram a exigência, observo que o contribuinte não apresentou uma impugnação objetiva, demonstrando cabalmente as quantidades e os valores das mercadorias ditas sem condições de comercialização ou perdas. Somente mediante tais providências, seria possível o exame, a justificação, parcial ou total, das diferenças relativas às mercadorias imprestáveis, na omissão de saídas detectadas no levantamento de estoques em tela, até porque, após a identificação de mercadorias perecidas, sinistradas, furtadas, o contribuinte deveria estornar o crédito fiscal correspondente, mediante as providências retro mencionadas.

Por outro lado, o agrupamento de itens por similaridade, conforme requisitado pela defesa do contribuinte, é aplicado somente nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou quando comporte vários subgrupos ou diversas referências (art. 3º, III, Portaria 445/98). No caso em tela, os produtos relacionados estavam perfeitamente identificados e não comportavam o agrupamento solicitado pelo contribuinte autuado.

A auditoria de estoque é um levantamento feito, em regra e prioritariamente, por espécie de mercadorias, até mesmo para fazer justiça fiscal e não consolidar preços médios divergentes em desfavor do contribuinte. O agrupamento por itens em “levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias” é medida excepcional, aplicável somente naquelas situações recomendadas na Portaria retro mencionada.

Nessa senda, a aplicação do chamado “critério de similaridade” será sempre uma medida de racionalidade que implica maior proximidade possível do princípio da verdade material, cabível no confronto entre omissões de saída e entrada com produtos que ostentavam a mesma natureza, guardem entre si similaridade e não estejam marcados por denominação ou códigos que os individualizassem. Não é o que se observa no presente levantamento fiscal.

O preposto fiscal, encarregado do feito, selecionou previamente para o levantamento quantitativo de estoques os produtos que não pudessem ser confundidos por verossimilhança; produtos que tinham descrição e codificação específicas, características que os individualizam, a exemplo de Ventilador FAET 30CM EUR (código 111565); Capacete PEELS F-17 N.58/02 (código 110201), Cueca LUA NOVA infantil estampada (código 111602), Cueca LUA NOVA infantil lisa P/M (código 111603); meia LUPO masculina 1250 (código 112559), Soutien DEL RIO 4046/42503 (código 285151), Calcinha TAMPINHA renda c/3 P (código 313121), bermuda MELTEX MNO 6/16 2561 (código 384782) ou fogão ESMALTEC Hawaii Super (código 358011). Conta ainda os preços médios de cada produto, de sorte ainda mais claramente, distingui-los uns dos outros.

Desta forma, incabível a alegação defensiva de que houve distorção no levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias atual, face o registro de produtos com códigos diversos na entrada e na saída dessas mesmas mercadorias, uma vez que isto não restou provado nos autos. Ademais, o critério de similaridade é inaplicável no caso, porquanto as mercadorias selecionadas para o exame fiscal estão identificadas por denominação, elementos e código que as individualizam.

Posto isso, resta a infração 02 caracterizada e procedente a constituição do crédito tributário, no valor de R\$ R\$ 368.603,82.

Dante do exposto, o Auto de Infração é **PROCEDENTE EM PARTE**.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime quanto ao item 02, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 140779.0004/11-7, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$479.636,03**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 111.032,21 e de 70% sobre R\$ 368.603,82, previstas no art. 42, II, “a”, VII, “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 7 de maio de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO – ITEM 02

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR - ITEM 02