

**PROCESSO** - A. I. N° 207105.0003/15-1  
**RECORRENTE** - MARISA LOJAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0102-01/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/07/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0124-11/18

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DE DECISÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVOS DETERMINANTES DO VÍCIO PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. Demonstrativos, descrição dos fatos e enquadramento legal evidencia a ocorrência de infração a legislação tributária. Erros e inconsistências materiais são passíveis de providências saneadoras na fase de instrução processual, os quais devem ser comunicados ao sujeito passivo mediante reabertura do prazo de defesa. Inexistência de vício insanável. Retorno do processo a primeira instância para promover saneamento e nova Decisão. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 1ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2015, para a exigência de ICMS no valor total de R\$151.825,14, em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2011. Para cálculo do imposto devido, levou-se em conta o maior valor monetário - o das saídas tributáveis.

Foi apurado a ocorrência de omissões de entradas e saídas de mercadorias tributadas, sendo que as saídas ocorreram em valor superior, sendo exigido o ICMS incidente sobre omissões de saídas de mercadorias tributadas, acrescido de multa de 100% prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou manifestação das fls. 118 a 122. Reclama que a diligência não foi atendida pelas autuantes nos termos solicitados. Entende que o não atendimento da diligência comprova que a peça acusatória é deficiente, na medida em que os demonstrativos requisitados na diligência não se encontram anexados aos autos e nem foram entregues ao autuado.

Após a devida instrução processual, a 1ª JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da autuação, conforme voto a seguir transrito:

### VOTO

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Não vejo impedimento para o envio de intimação ou notificação para os representantes legais do autuado, mas não é motivo para decretação de nulidade da intimação a falta desta comunicação caso a intimação do sujeito passivo ocorra nos termos do art. 108 do RPAF.*

*Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração sob a argumentação de erro no enquadramento da infração e na determinação da base de cálculo. O enquadramento da infração está correto. A base de cálculo foi apurada nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 60 do RICMS/97, utilizando preferencialmente o preço médio das saídas praticado pelo autuado ou os demais itens existentes na referida alínea, cuja utilização se dá por inaplicação prática do item imediatamente anterior, não necessitando, portanto, de definição prévia do item da alínea que deveria ser usado. O inciso I do art. 13 da Portaria nº 445/98 estabelece que quando o valor da*

omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas deve ser cobrado apenas o imposto relativo às operações de saídas omitidas, considerando que a menor está compreendida na maior.

Indefiro o pedido de diligência para recalcular o imposto devido em razão de suposta falta de agrupamento de produtos. A alegação constante à fl. 53 de que muitos produtos com mesmo código possuíam descrição diferente e deveriam ser agrupados não procede. Não existe no demonstrativo da “Lista de Omissões”, tanto no CD à fl. 07 quanto no CD da revisão fiscal à fl. 175, repetição de um mesmo código, o que indica que a existência de descrições diferentes utilizando um mesmo código já foram considerados como o mesmo produto e que qualquer alteração desses produtos no demonstrativo teria o efeito de desagrupamento, pois implicaria em investigar as omissões pela descrição e não pelo código.

Na revisão do lançamento tributário, promovida por Auditor Fiscal estranho ao feito, anexado em CD à fl. 175, foi efetuado agrupamentos de produtos que possuíam a mesma descrição, mas códigos diferentes. Esta revisão resultou em redução do imposto reclamado para R\$148.148,71.

Na contestação desta revisão, o autuado reclamou da saída do produto com código 10003931103 da planilha “lista de omissões de saídas” e da falta de agrupamento do produto com código 1000917544. A exclusão do produto com código 10003931103 da lista de omissões é favorável à tese do autuado, pois significa redução de crédito tributário. Quanto ao produto com código 1000917544, em que houve contestação do autuado de falta de agrupamento, não houve a indicação em qual outro código deveria ser considerado conjuntamente.

Quanto à alegação do autuado de que a multa aplicada afronta o princípio constitucional que veda o confisco, saliento que, de acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e que a multa aplicada está prevista na alínea “g” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96. A falta de indicação da alínea do referido inciso da multa aplicada não constitui cerceamento de defesa visto que na descrição dos fatos consta expressamente que a infração decorre da omissão de receita tributável constatada por meio levantamento quantitativo de estoque, sendo, inclusive, aplicado o mesmo percentual de multa em todas as alíneas.

O autuado pauta a sua defesa em equivocada interpretação da descrição da infração que lhe foi imputada. A acusação fiscal é de falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais.

As autuantes apuraram, mediante levantamento quantitativo de estoques, tanto omissões de entradas quanto omissões de saídas. Como o maior valor monetário das omissões foi o das saídas, a reclamação de crédito tributário se voltou para a omissão de saídas.

O presente Auto de Infração não reclama crédito tributário por presunção, justamente porque o valor da omissão de saídas foi maior que a omissão de entradas. A exigência recai em função de diferença apurada no quantitativo por meio da fórmula “Estoque final = Estoque inicial + Entradas – Saídas”. Quando o valor do estoque final está aquém do resultante desta equação, fica evidenciada a falta de emissão de documentação fiscal nas saídas de mercadorias.

A única presunção existente é a de que o valor das omissões de entradas está compreendida no valor das omissões de saídas, por ser maior. Motivo pelo qual a omissão de entradas não foi cobrada. A existência de omissão de entradas não transforma o valor da omissão de saídas numa presunção.

A falta do demonstrativo referente ao levantamento da lista de omissões de entradas e saídas foi suprida após a diligência requerida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, quando o supervisor de fiscalização da IFEP/COMÉRCIO anexou à fl. 125 o CD contendo a lista geral de omissão de entradas e saídas, cuja ciência ao autuado foi dada em 29/11/2016 (fls. 140 e 141), inclusive com reabertura do prazo de defesa. Posteriormente, a lista de omissões foi revisada por Auditor Fiscal estranho ao feito, conforme CD à fl. 175, cuja ciência ao autuado foi dada em 04/04/2017, permanecendo a omissão de saídas em valor superior à omissão de entradas.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência de crédito tributário para o valor de R\$148.148,71.

Inconformado com a decisão da 1ª JJF, o autuado, por intermédio de seus representantes legais, ingressou com Recurso Voluntário, fls. 213 a 239, aduzindo, em síntese, o que segue abaixo:

Preliminarmente argui a nulidade do Auto de Infração por “Motivação Incorreta da Autuação”, “Cerceamento do Direito de Defesa” e “Erro na Base de Cálculo”.

Reitera que, os dispositivos legais que fundamentam o enquadramento da suposta infração apenas tratam sobre datas e cumprimento de obrigações acessórias.

E que nem mesmo o artigo 60, inciso II, a alínea “a” e seu §1º do RICMS/BA, o qual transcreve, pode servir de base para o enquadramento da suposta infração.

Observa que este dispositivo regulamenta os casos em que há **presunção de omissão de saídas ou de prestações** enquanto que o Auto de Infração ora recorrido imputa a **ausência de registro de entrada de mercadorias**. Ou seja, verifica-se que, pela leitura do *caput* do mencionado artigo 60, o dispositivo indicado não serve para fundamentar a suposta infração cometida pelo Recorrente.

Entende, ainda que esta Câmara conclua pelo acerto da Decisão recorrida e ser o dispositivo cabível, fato que se alega a título meramente argumentativo, haver necessidade de que a suposta falta de recolhimento do imposto por omissão de saída seja conjugada com prova de outros elementos, quais sejam **irregularidades no disponível e exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados (ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis)**. Ou seja, verifica-se que, para a aplicação da suposta infração é necessária a comprovação de TODOS esses fatores atuando em conjunto.

No entanto, no Auto de Infração ora recorrido, o sr. Agente Fiscal apenas citou a presunção da omissão de entrada, alcançada pelo levantamento quantitativo de estoque (que também não houve, como será demonstrado a seguir), mas não se preocupou em demonstrar a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entrada, ou quaisquer irregularidades no disponível e no exigível, uma vez que não conseguiria fazer, pois, de fato, não existe.

Ademais, o próprio relato da infração deixa claro que foi usado pela fiscalização um método não previsto na legislação (como já citado), cabendo, novamente, à Recorrente, “adivinar” a regra por ele adotada, para poder se defender de uma infração inexistente (lembrando, como já mencionado anteriormente, que a Lei nº 7014/96, RICMS/12 e Portaria nº 445/98 **vedam a aplicação do valor da venda, mas apenas o preço ou custo médio**).

Ou seja, **tudo demonstra a iliquidez e incerteza da presente autuação**.

Nem mesmo os demais artigos citados pela fiscalização (art. 936 e § 3º do artigo 938 transcritos no Recurso) são suficientes para salvar o trabalho fiscal:

Questiona onde, no lançamento, está descrito qual foi o roteiro adotado pela fiscalização? E qual dos métodos do artigo 938 foi utilizado?

Observa que o Auto de Infração, diante de sua fragilidade e não atendimento dos requisitos previstos no RPAF, não apresenta essas respostas, cabendo à Recorrente “adivinar” o raciocínio da fiscalização, analisar a legislação tributária para poder se defender, caracterizando, nitidamente, cerceamento de defesa imposto à Recorrente, além da fragilidade do Auto de Infração que compromete a sua liquidez e certeza, o qual se verifica a nulidade do presente Auto de Infração.

Sendo assim, verifica-se que o Auto de Infração ora recorrido não está corretamente motivado, sendo que a Constituição Federal expressamente veda que obrigações pecuniárias sejam constituídas e cobradas com base em procedimentos arbitrários ou imotivados, como no presente caso, onde o lançamento não está devidamente justificado e fundamentado pela Autoridade Administrativa, de modo que possibilite ao contribuinte exercitar o seu direito constitucional à ampla defesa.

Alega que na motivação dos fatos narrados no Auto de Infração ora recorrido, há completa confusão, uma vez que fundamenta em dispositivo legal que não retrata a infração supostamente cometida pelo Recorrente, ofendendo, além do princípio da motivação ora mencionado, também o da legalidade. Isso porque, o Sr. Agente Administrativo não apontou subsídios legais suficientes para a caracterização da infração, demonstrando que a fundamentação apresentada pela Fiscalização está errada e não se coaduna com os fatos apurados.

Sobre a necessidade da correta fundamentação do Auto de Infração, são os ensinamentos de Eduardo Domingos Botallo:

*“Como se vê, a lavratura do Auto de Infração apresenta-se como um dos momentos mais importantes de toda a dinâmica da tributação. Por isso, deve estar amparada na inafastável necessidade de fundamentação.*

*"Se o Auto de Infração não alberga, de modo expresso, suficiente e claro, os fundamentos em que a Fazenda se apoia ao lavrá-lo, inexiste a possibilidade real de exercício de defesa por parte do contribuinte". (g.n.)*

Assim, pelo exposto, é inevitável a conclusão de que as Autoridades fiscais aplicaram a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo em “erro de direito”, que segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, é um problema de subsunção, causado quando o enunciado protocolar constituído como fato jurídico busca fundamento numa norma, quando na verdade deveria buscar em outra.

Verifica, ainda, o erro no cálculo do suposto imposto devido, tendo em vista que as planilhas que foram apresentadas, afrontam **claramente**, o disposto no artigo 60, II, "a" do RICMS, tomado pela própria fiscalização como fundamento da suposta infração praticada, bem como previsto no artigo 5º da Portaria nº 445/98. Em ambos, faz referência a preços e custo médios.

No presente caso, a fiscalização utilizou “preço médio” sem identificar a sua origem, cuja Decisão recorrida simplesmente alega que se trata de uma utilização preferencial, o que está em desacordo com a legislação já citada.

Portanto, no Auto de Infração e Imposição de Multa, constata-se aplicação de norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo, novamente, em “erro de direito”.

Diante do exposto, resta-se demonstrada que a cobrança efetivada é nula de pleno direito, motivo pelo qual se requer a anulação do Auto de Infração ora questionado.

Na hipótese deste Conselho entender que o *caput* e o inciso II se aplicam ao presente caso, o que se admite a título argumentativo, tendo em vista as evidentes inconsistências anteriormente apresentadas, o referido Auto de Infração ainda não pode subsistir.

Isso porque, no caso em análise, repita-se, o Auto de Infração questionado utiliza o artigo 23-B da Lei nº 7014/96, **mas não estabelece/identifica qual dos incisos do referido dispositivo legal foi aplicado**, que apresentam critérios de mensuração absolutamente distintos, fato que praticamente inviabiliza a defesa por parte do Recorrente, além de reiterar a ausência de liquidez e certeza do lançamento ora questionado.

Cita algumas decisões deste CONSEF anulando Autos de Infração por FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ NO lançamento (AI nº 206882.0911/07-0, Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF nº 0174-02/12); 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0317-11/09.

Entende que, fica, mais uma vez, comprovada a carência de correta motivação do Auto, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito e tal fato demonstra a iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o direito de defesa do Recorrente, maculando de nulidade o Auto de Infração ora recorrido.

Veja-se, de antemão, que a fiscalização comete o mesmo equívoco já mencionado anteriormente ao citar o artigo 938 do RICMS/97, uma vez que **não indica qual o método utilizado para arbitramento da base de cálculo do ICMS**. De fato, o artigo em questão **elenca 07 (sete) métodos**, sem que a fiscalização tenha se preocupado em indicar qual desses incisos foi tomado por base, incorrendo, novamente, em nítido cerceamento de defesa e comprometimento da liquidez e certeza do crédito tributário ora exigido.

Continua o Recorrente destacando que, nos termos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, em seu artigo 39, inciso III, o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerações como infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, **de forma clara, precisa e sucinta**, o que, por tudo o quanto foi demonstrado, não ocorreu no presente caso.

Destaca, ainda, a afronta ao artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98, citada pela fiscalização como enquadramento da suposta infração praticada.

Isto porque, nos termos do artigo acima mencionado, somente deverá ser cobrado o ICMS relativo às operações de saídas “omitidas”, no caso de existência “tanto de omissão de entradas, como de saídas de mercadorias”. Todavia, no presente caso, pela própria descrição da suposta infração,

somente foi considerada a omissão de saída **em decorrência da suposta falta de registro de entradas de mercadorias.**

Ou seja, não se está diante de omissão de entradas e saídas, requisito necessário para aplicação do artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98.

Assim, sob qualquer ângulo pelo qual se analise a questão, verifica-se que o Auto de Infração não tem como prosperar, requerendo-se, dessa forma, que seja declarado nulo.

No mérito, afirma não haver diferença em seu estoque, pois todas as suas operações de vendas são acompanhadas do respectivo cupom fiscal.

Repisa que a capitulação da infração é falha e confusa.

Entende que a planilha demonstrativa da aglutinação das mercadorias por códigos, comprovaria a improcedência da autuação, e sequer foi analisada pela autoridade julgadora.

Assevera não ter ocorrido qualquer omissão de entradas – **inclusive porque se tratam de operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular – e que a jurisprudência mais atual veda a cobrança do imposto pela simples presunção dessa omissão (de entrada).**

Esse fato – operações de transferências de mercadorias entre a mesma empresa e, consequentemente, a não-incidência nessas operações, **sequer foi objeto de análise por parte da D. Junta de Julgamento Fiscal.**

Alega mais ainda que para a confirmação de omissão de saídas, baseadas na falta de registro de entradas de mercadorias, mister se faz a comprovação, por outros meios, da efetiva ocorrência de uma operação de circulação de mercadorias, único fato jurídico possível a ensejar o nascimento da obrigação tributária do ICMS.

Volta a citar a Portaria nº 445/98, citada inclusive pela própria fiscalização, que ao tratar de omissão de entradas, **deixa claro que tal fato não é suficiente para ensejar a cobrança do ICMS, sendo necessária a análise de outros aspectos.**

E mais, nos termos do artigo 8º da citada Portaria, para a apuração do débito e determinação da base de cálculo do ICMS deve-se apurar o valor da **receita não contabilizada, que corresponderá ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie da mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado, fato não enfrentado na Decisão recorrida.**

Pelo próprio relato da infração consta claramente que foi levado em conta “**o maior valor monetário – o das saídas tributáveis**”.

Ainda analisando a Portaria nº 445/98, mais especificamente o artigo 13, inciso I (citado como enquadramento da suposta infração), verifica-se que no caso de existência tanto de omissão de entradas, como de saídas se o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, "a", e § 1º), com a multa correspondente (70% - atualmente 100%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas (redação do inciso I).

Ocorre que no presente caso, como consta **expressamente** no relato da infração, a suposta omissão de saídas somente ocorreu em face da suposta falta de registro de entrada de mercadorias (o que é impossível, repita-se, por se tratar de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular). **Ou seja, não é o caso de existência de omissões de saídas e nem de entradas**, o que demonstra, mais uma vez, o equívoco da fiscalização na identificação dos fundamentos legais da suposta infração, caracterizando nítido cerceamento de defesa.

Argumenta mais o Recorrente que todas as notas fiscais de entradas de mercadorias apresentadas ao autuante foram devidamente registradas nos seus livros fiscais, do que decorre não ensejar a motivação de falta de registro de entradas.

Volta a citar a necessidade da aglutinação dos produtos por códigos e itens e que inúmeros produtos do Recorrente, apesar de serem iguais e apresentarem o mesmo código, possuem descrições distintas em seus registros e esse fato, inevitavelmente, poderia causar uma distorção nos valores apurados pela fiscalização.

Cita como base de sua argumentação os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

*"Não se aplica ao lançamento tributário a doutrina segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade, cabendo sempre ao particular o ônus da prova dos fatos necessários a infirmá-los. O tributo somente é devido se ocorre o fato que, nos termos da lei, cria a obrigação tributária correspondente. Seria, assim, absurdo admitir que o contribuinte teria de pagar um tributo apenas porque não teve condições de provar a inocorrência de determinado fato".*

Volta a argumentação de que deveria ser levada em conta, para definição da infração, a planilha por ela apresentada (doc. 03 da impugnação protocolada em 26/08/15), e não a apresentada pelo auditor que efetuou a diligência e que caberia ao julgador confrontar os números contidos na planilha apresentada, o que não ocorreu. Nesta planilha fica clara a redução dos valores exigidos pela fiscalização, em razão da aglutinação dos produtos, como descrito na impugnação.

Deste trabalho, verifica-se a redução de, aproximadamente, 75% dos valores inicialmente exigidos, o que, no seu entendimento, ratifica todos os argumentos apresentados.

O Recorrente também entende ser indevida a aplicação da multa proposta, pois não há especificação em relação a qual dos sete itens existentes no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 está enquadrada a suposta infração, acarretando cerceamento de defesa e comprometendo a liquidez e certeza do Auto de Infração. Além disso, considera a multa aplicada altíssima, acarretando um nítido e nefasto efeito confiscatório, vedado pela Constituição Federal. Entende que ela só deve ser aplicada para coibir a prática de atos dolosos.

Por fim, o autuado requer o cancelamento do Auto de Infração e a realização de sustentação oral. E pede para que toda e qualquer intimação ou notificação, seja encaminhada à MARISA LOJAS S/A, A/C Dra. Carine Figueiredo Pinto Ferreira – ref. AI nº 207105.0003/15-1 - Bahia, Rua James Holland, 422/432, Barra Funda - São Paulo/SP, CEP 01138-000 e à TOLEDO ADVOGADOS ASSOCIADOS, A/C José Eduardo Tellini Toledo – ref. AI nº 207105.0003/15-1 – Bahia, Rua Estados Unidos, 322, Jardim América – São Paulo/SP, CEP 01427-000.

Na assentada do julgamento, em 09/05/18, o Conselheiro Ildemar José Landin pediu vistas do processo, no que foi atendido, reservando seu pronunciamento para a próxima sessão de julgamento.

Em 16/05/18, em nova assentada de julgamento, o Conselheiro Ildemar fez suas considerações sobre o presente PAF, observando a inadequação do levantamento elaborado pelas Autuantes, bem como da revisão do lançamento, efetuado por fiscal estranho ao feito, por não ter efetuado o correto agrupamento dos itens similares. Também fez considerações sobre o preço médio adotado, apontando equívocos, tanto no lançamento original, como na revisão efetuada.

O julgamento ficou adiado para a próxima sessão a ser realizada em 17/05/18.

## VOTO VENCIDO

Após o trabalho de revisão e aglutinação de produtos em obediência ao disposto na Portaria nº 445/98, um fiscal revisor refez os demonstrativos em função da aposentadoria das autuantes às fls. 176/80, apresentando novos demonstrativos à fl. 175.

O Recorrente se manifestou às fls. 182/84 e reafirma que o trabalho carece de correta aglutinação e cita diversos códigos e produtos que não foram devidamente agrupados e que não há qualquer tipo de agrupamento de mercadorias iguais ou similares em contraste com o art. 3º da Portaria 445/98.

No Recurso Voluntário, alega ainda que não houve a identificação da origem do preço médio e alega cerceamento de defesa e pede pela nulidade do Auto de Infração, porque afronta o art. 13, I

da Portaria 445/98. Alega ainda, que é de fundamental importância que se proceda a aglutinação dos produtos por código e por tipo, pois há produtos iguais e com mesmo código, porém com descrição distinta.

#### AVALIAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE REVISÃO DO LANÇAMENTO.

##### 1 – QUANTO AO AGRUPAMENTO DE ITENS SIMILARES

À fl. 125 o supervisor trouxe ao processo o CD com o demonstrativo tanto das omissões de entrada como as de saída, após pedido em diligência, visto que o lançamento original só constava relatório de omissões de saída, e que resultaram no lançamento do valor maior encontrado, de R\$151.825,14 cuja base de cálculo foi R\$893.089,05, sem contudo apresentar o relatório de omissões de entrada, que foi questionado pelo Recorrente.

Analizando o CD que o supervisor apresentou com o total das omissões (entrada e saída) verifica-se que à fl. 1 do demonstrativo que, inicialmente, este apresenta omissões de entrada, até a fl. 317, com total de omissões de entrada de R\$447.391,40. Nesta mesma fl. 317, inicia-se o demonstrativo de omissões de saída, que vai até a fl. 660, com total de omissões de saída de R\$892.971,53.

A primeira situação incomum, é que existe pequena diferença na base de cálculo das omissões, entre o demonstrativo original, e o que foi apresentado pelo supervisor, no valor de R\$817,52. Contudo, não foi possível entender a razão da diferença porque no demonstrativo em que se baseou o lançamento, não consta totalizador da base de cálculo, mas apenas do lançamento por item do imposto devido, totalizando esta soma. Já no demonstrativo do CD apresentado pelo supervisor, consta apenas o totalizador da base de cálculo sem, contudo, apresentar o valor do imposto lançado.

À fl. 42 do demonstrativo das omissões de entrada, do CD das omissões totais apresentadas pelo supervisor, é possível verificar os seguintes itens semelhantes, que destacamos como exemplo da inadequação do levantamento efetuado, que não foi corrigido pela revisão:

#### OMISSÕES DE ENTRADAS

CALCINHA ISN CETIM PTO. G	1
CALCINHA ISN CETIM PTO . P	1
CALCINHA ISN CETIM PTO. M	1
CALCINHA ISN CETIM PTO. M	1

Observa-se que além das calcinhas só se diferenciarem pelo tamanho, ainda assim o tamanho M aparece duas vezes, por conta de possuir códigos diferentes. Todos os itens acima apresentaram omissão de entrada de 1 item, no total de 4 itens, que resultou numa base de cálculo de R\$19.53, que à alíquota de 17%, obtém-se o imposto de R\$3,32.

Indo até o demonstrativo de omissões de saída, que se inicia até a fl. 317, e procurando-se pelos mesmos itens, encontramos as seguintes omissões de saída:

#### OMISSÕES DE SAÍDA

CALCINHA ISN CETIM PTO. P	1
CALCINHA ISN CETIM PTO. M	1
CALCINHA ISN CETIM PTO. M	1

Todas as calcinhas acima também apresentam omissão de saída de 1 item cada, sendo ausente o total de 3 itens, não havendo apenas omissão de saída do item tamanho G. O valor da base de cálculo foi no total de R\$35,97, com imposto de R\$6,11, ou seja, quase o dobro do valor do imposto nas omissões de saída (R\$3,32).

Tal diferença provavelmente se deve ao fato de que os valores dos preços se alteraram bastante, em função de, nas omissões de entrada, ter-se utilizado de preços de aquisição e nas omissões de saída, de preços de venda.

Contudo, uma coisa é certa: se estes itens fossem agrupados, resultaria na omissão de entrada de apenas um item, o de tamanho G, já que os itens de tamanho P e M se compensariam, por haver 3 omissões de entradas e 3 omissões de saída, e o imposto resultante seria apenas da omissão de entrada de R\$7,27, com imposto de R\$1,23 do item G. O valor final corresponderia a 16,9% do valor

lançado inicial.

Assim, se o Auto de Infração se reportasse apenas a estes itens, após agrupamento, a redução seria imensa, de R\$6,11 de omissão de saída, para apenas R\$1,23 de omissão de entrada.

Agora, vejamos o que aconteceu após o “agrupamento” com estes itens, já que de forma estranha, o cálculo do agrupamento feito na revisão reduziu o valor de R\$151.815,14 para apenas R\$148.148,71, uma diferença de apenas R\$3.676,43, ou seja, o valor final corresponde a 97,5 % do valor inicial, uma diferença significativa quando se compara pela amostragem de calcinhas, onde o valor foi de 16,9%.

Tal situação pode ser explicada, mediante análise do demonstrativo do agrupamento, à fl. 175. Vejamos como estão os mesmos itens acima, que deveriam ser agrupados, e haver apenas um item de omissão de entrada.

Devemos observar que, como foi desprezada a omissão de entrada, o item calcinha ISN cetim nem deveria constar do lançamento, pois ficaria restrito ao item G, da omissão de entrada, já que se lançou apenas a omissão de saída.

Observa-se que foi feito agrupamento dentro das omissões de entrada e agrupamento dentro das omissões de saída sem, contudo, somar as omissões:

Omissão de entrada:

OMISSÕES DE ENTRADA AGRUPADAS	
CALCINHA ISN CETIM PTO. G	1
CALCINHA ISN CETIM PTO . P	1
CALCINHA ISN CETIM PTO. M	2

Em resumo, se agrupou o tamanho médio, e em vez de termos dois itens médios, com uma omissão de cada, temos 1 item médio, com 2 omissões. A base de cálculo agrupada deu R\$17,36 enquanto a base de cálculo inicial, sem agrupar R\$19,53, havendo ligeira redução, possivelmente pelo preço médio aplicado. Observa-se que o quantitativo de omissões é de 4 itens, da mesma forma como no levantamento inicial.

Omissões de saída:	OMISSÕES DE SAÍDA AGRUPADAS
CALCINHA ISN CETIM PTO . P	1
CALCINHA ISN CETIM PTO. M	2

Neste caso, da mesma maneira como nas omissões de entrada, se agrupou os itens por tamanho, resultando em 2 omissões de tamanho médio, em vez de 1 omissão somada a uma outra de tamanho médio, isto porque os códigos eram diferentes. O valor da base de cálculo agrupada é de R\$41,88, contra R\$35,97 do primeiro levantamento. Ou seja, na combinação do preço médio até aumentaria o valor do imposto, se o levantamento se resumisse a estes itens.

## 2 – QUANTO AO PREÇO MÉDIO

Observando-se o demonstrativo, não há que se falar em preço médio, pois não houve agrupamento, mas apenas indicar a fonte de onde se retirou, e verifica-se que no lançamento inicial as autuantes utilizaram os preços de entrada, de cada um dos itens, um tamanho P, de R\$9,99, um tamanho M, também de R\$9,99 e outro tamanho M de preço M R\$15,99 que deu o total de R\$35,97 de base de cálculo.

No cálculo do agrupamento, o demonstrativo manteve o preço de R\$9,99 para o tamanho P, e o tamanho M manteve o preço de R\$15,99 para os 2 itens, no total de R\$31,98. Esta é a razão pela qual no agrupamento, o valor do imposto aumentou, porque no lançamento original, sem agrupar, se pegou o preço individual, e no agrupamento, que em verdade só agrupou o tamanho M, ao invés de se fazer a média entre R\$9,99 e R\$15,99, que daria em R\$12,99 o fiscal revisor aplicou foi o preço máximo para os dois itens, ou seja, majorou a base de cálculo, aplicando o preço máximo aos 2 e não o preço médio, o que comprova não haver preço médio algum.

Portanto, diante de tamanha insegurança na determinação da base de cálculo, em função dos erros apontados no levantamento fiscal, associada à falta de clareza do critério adotado para

obtenção do preço médio, configurando flagrante cerceamento do direito de defesa, com base no art. 18, II e IV do RPAF/99, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, para alterar a decisão recorrida, e julgar NULO o presente Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa fundamentação do n.Relator divirjo do seu posicionamento quanto a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Constatou que o teor da fundamentação do voto em termos gerais foi de que:

- a) O agrupamento de produtos objeto da autuação não atende o disposto na Portaria nº 445/98;
- b) O preço médio apurado não corresponde às médias dos produtos que foram agrupados.

Preliminarmente, entendo que ambos os argumentos se tratam de questões materiais que são saneáveis no processo e caso não tenha sido feita na fase de instrução da primeira instância, pode ser feita na segunda instância desde que não cause prejuízo ao contribuinte ou a administração tributária. E se a instrução não foi adequada na primeira instância, causando prejuízo as partes interessadas na solução da lide, pode ser anulada a Decisão, com retorno a primeira instância para promover novo julgamento, evitando a supressão de instâncias.

No mérito, inicialmente observo que o lançamento acusa omissão de saída de mercadorias tributáveis apurado em levantamento quantitativo de estoques, com base nos dados contidos na documentação fiscal e Escrituração Fiscal Digital (EFD) efetuada pelo estabelecimento autuado.

O demonstrativo analítico e sintético gravado na mídia acostado à fl. 7, cuja cópia foi fornecida ao estabelecimento autuado (fls. 5 e 6) se baseou nos produtos comercializados no exercício de 2011, cujas quantidades foram indicadas:

- A) Nos estoques escriturados no livro de Registro de Inventário (inicial e final);
- B) Nas notas fiscais escrituradas no livro de Registro de Entrada de Mercadorias;
- C) Nas notas fiscais escrituradas no livro de Registro de Saída de Mercadorias.

Ou seja, às omissões apuradas correspondem as quantidades do estoque inicial (Registro de Inventário), adicionado as quantidades indicadas nas notas fiscais de entradas escrituradas (Registro de Entradas), menos as quantidades indicadas no estoque final (Registro de Inventário), cujo resultado foi confrontado com as quantidades que deram saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais emitidas e devidamente registradas no livro de Registro de Saída de Mercadoria e resultaram em quantidades maiores do que as que deram saídas com os documentos fiscais, o que caracteriza omissão e saída de mercadorias de acordo com a legislação tributária (artigos 936, 938 do RICMS/97 e art. 13, III da Portaria nº 445/98).

A princípio, o levantamento fiscal elaborado pela fiscalização com base nos dados contidos na escrituração fiscal do contribuinte, faz prova de que ocorreram saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e cabe ao sujeito passivo fazer prova em contrário, quer seja de possíveis inconsistências no levantamento fiscal ou de outras causas que podem ser provadas.

Na defesa apresentada o sujeito passivo questiona que a exigência fiscal foi feito por meio de presunção legal (fls. 42 a 52) o que não configura prova de inexistência da omissão apurada.

Em seguida foi apresentado uma relação de produtos com indicação dos códigos (fls. 87 a 95) e argumentado que deveria ser feito o agrupamento num mesmo item de espécie de mercadorias o que entendeu não ter sido aplicado pela fiscalização no levantamento fiscal (fls. 54 a 57).

A fiscalização contestou tal argumentado, informando que os dados foram obtidos na EFD efetuada pela empresa, com indicação das quantidades por código de mercadorias (fl. 101/verso).

Na informação fiscal prestada às fls. 176/180, por fiscal estranho ao feito, foi acatado o argumento de que “*foram detectados produtos iguais com a mesma descrição, apenas com diferenças nos códigos*” e apresentaram demonstrativo refeito (fls. 175) reduzindo do débito de R\$151.825,14 para R\$148.148,71.

O sujeito passivo contestou indicando produtos que não foram contemplados no agrupamento (MEIA/SORT/G e PEC SHORTJEANS/SORT/38), conforme indicado à fl. 183 e pediu que fosse feito o “*agrupamento de mercadorias iguais ou similares*”.

O Recorrente se manifestou às fls. 182/184 e reafirma que o trabalho carece de correta aglutinação e cita diversos códigos e produtos que não foram devidamente agrupados e que não há qualquer tipo de agrupamento de mercadorias iguais ou similares em contraste com o art. 3º da Portaria nº 445/98.

A 1ª JJJ fundamentou a Decisão afirmando que os produtos que foram identificados *com a mesma descrição mas com diferenças nos códigos*, foram acolhidos na informação fiscal, reduzindo o débito original, mas que não se mostrou necessário fazer agrupamentos de produtos nos termos do art. 3º, III da Portaria nº 445/98.

No Recurso Voluntário interposto, o recorrente reapresentou os argumentos de que:

- a) preço médio não foi apurado corretamente e
- b) se faz necessário fazer o agrupamento de produtos autuados.

Com relação ao preço médio apurado na revisão fiscal, de acordo com a fundamentação contida no voto do n.Relator assiste razão ao recorrente, na medida que no levantamento original foram indicados os preços médios individuais e no “*agrupamento, que em verdade só agrupou o tamanho M, ao invés de se fazer a média entre R\$9,99 e R\$15,99, que daria em R\$12,99 o fiscal revisor aplicou foi o preço máximo para os dois itens, ou seja, majorou a base de cálculo, aplicando o preço máximo aos 2 e não o preço médio...*

Entretanto, esta irregularidade não ocorreu nos demonstrativos originais o que implicaria em ausência de elementos para se determinar a base de cálculo e sim na fase de saneamento do processo, o que pode ser corrigida tanto na primeira instância, como na segunda instância deste Conselho nos termos do art. 18, §1º do RPAF/BA, mas não implica a nulidade da autuação.

Com relação ao argumento de que não foi feito o agrupamento dos itens autuados, observo que não foi apontado incorreção quanto às unidades de medida adotada para cada espécie de mercadoria (unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.) e sim que as mercadorias deveria se “*reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins*” (fl. 231).

Observo que o art. 3º, III da Portaria nº 445/98 estabelece que na auditoria de estoques deve ser adotado o seguinte procedimento:

*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;*

*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.*

A primeira assertiva que deve fazer o agrupamento é dos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, que não é o caso do contribuinte autuado que identifica os produtos comercializados por códigos individuais e promove a identificação nas saídas por meio de leitor de código de barras ou do número código do produto.

A segunda é de quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação. Também não é o caso porque os produtos comercializados (blusa, meia, short, soutien, calça...) não são identificados com mais de uma denominação.

A terceira, refere-se a mercadoria que comporte vários subgrupos ou diversas referências. Neste caso o estabelecimento autuado codificou todos os produtos e diante da quantidade de itens comercializados pode existir inúmeros produtos que não comporte subgrupos ou referências

diversas e como fundamentado na Decisão recorrida o levantamento fiscal foi feito com base nos códigos dos produtos constantes nos inventários (inicial e final), notas fiscais de entradas e de saídas devidamente escriturada pelo contribuinte nos seus livros fiscais (EFD).

Portanto, cabe ao próprio sujeito passivo indicar quais *subgrupos* ou *referências* que ele próprio comercializou invertendo as entradas ou saídas na sua escrituração (EFD) para que seja saneado o levantamento fiscal, cabendo à fiscalização e órgão julgador acolher tais pretensões para promover uma Decisão justa.

Por exemplo, na primeira página (1 of 409 – fl. 8) da lista de omissões é identificado o código 10005477623 para o produto SOUTIEN CL/SORT/42/; em seguida vem o código 10005477654 com a mesma descrição de nº 48. Depois com a mesma referência SOUTIEN CL/SORT com código 10005477944 **seguido dos códigos** 10005477 com subcódigos 951, 968, 975.

Assim sendo, entendo que a fiscalização promoveu o levantamento fiscal com base nos códigos indicados na escrituração fiscal do contribuinte, não se justificando o agrupamento no momento do desenvolvimento da auditoria e diante do argumento apresentado, caberia ao estabelecimento autuado indicar os itens pela descrição e códigos que possuem a mesma *referencia* ou *subgrupos* para que sejam adotadas as providências saneadoras.

Por tudo que foi exposto, diante da fundamentação contida no voto do n.Relator de que a apuração do preço médio não foi feita corretamente, deve ser anulada a Decisão da primeira instância e o processo deve retornar a mesma para adotar a correção dos preços médios mediante realização de nova diligência fiscal.

Com relação a efetivação de agrupamentos de itens de “subgrupos ou de mesma referência”, por deliberação da Junta de Julgamento Fiscal pode-se **intimar o contribuinte para indicar os itens contidos no levantamento fiscal que devem ser agrupados** e promover a apuração da base de cálculo com embasamento nos itens indicados que forem justificados.

Portanto, concluo que as inconsistências apontadas no recurso interposto são de ordem material passíveis de saneamento, inexistindo a insegurança na determinação da base de cálculo como fundamentado no voto proferido pelo n.Relator, inexistindo o cerceamento do direito de defesa, com base no art. 18, II e IV do RPAF/99, motivo pelo qual discordo do posicionamento de que deva ser declarado nulo o Auto de Infração e voto pela NULIDADE da Decisão recorrida, devendo os autos retornar a 1<sup>a</sup> Instância para novo julgamento e apreciação das razões de mérito e deliberação quanto aos procedimentos a serem adotados no saneamento do processo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 2071050003/15-1, lavrado contra MARISA LOJAS S.A, devendo os autos retornar a primeira instância para proferir nova Decisão.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Laís de Carvalho Silva, Ildemar José Landin, José Roservaldo Evangelista Rios e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA/VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO– REPR. DA PGE/PROFIS