

A. I. N° - 206903.0004/18-5
AUTUADO - RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S. A.
AUTUANTE - RITA DE CÁSSIA MORAES IUNES
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 24.08.2020

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0058-05/20-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Verificando-se, num mesmo exercício fiscal, diferenças tanto de entradas, como de saídas, apuradas através de levantamento quantitativo, exige-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas. Nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias, indiquem tratar-se de um mesmo produto, é possível fazer-se o agrupamento como sendo um só item. Levantamento reduzido após revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Vale, de começo, salientar que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, inclusive contextualizado para o formato das sessões virtuais.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 25/01/2018, num total histórico de R\$1.174.230,48, mais multa de 100% e afora acréscimos, teve a seguinte descrição:

Infração 01 – 04.05.05:

Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Fatos geradores têm datas fixadas em 31.12.2014, 31.12.2015 e 31.12.2016.

Fundamentação legal esquadrinhada nos arts. 4º, § 4º, IV, e 23-A, II, ambos da Lei 7.014/96, c/c o art. 13, II da Port. 445/98, mais multa tipificada no art. 42, III, da Lei atrás mencionada.

Acosta a i. autuante, entre outros documentos, intimação para apresentação de livros e documentos (fl. 04), termo de prorrogação de fiscalização (fl. 05), Análise Quantitativa de Estoques – resumo geral das infrações apuradas – 2014, 2015 e 2016 (fls. 06/08) e CD contendo planilhas demonstrativas das omissões identificadas (fl. 16).

Após ciência em 30.1.2018, defesa é protocolada em 29.3.2018 (fls. 22/30).

Como principais argumentos e relatos defensivos, a impugnante:

Após assegurar a tempestividade e apontar as infrações formalizadas, sustenta a nulidade material do lançamento, considerando que os documentos por ela emitidos não foram compulsados, vistoriados ou analisados nos seus detalhes pela fiscalização.

Isto porque detecta-se nos levantamentos erros na quantificação dos estoques iniciais e finais, divergentes dos registros de inventário, além de estarem, também, divergentes das quantidades indicadas pela própria auditoria nos seus demonstrativos, a exemplo do item “short”, código 25.05.0549, que apresenta estoque final de 5588 unidades em 31.12.2015 e o estoque inicial de 01.01.2016 indicar 5145 unidades, conforme imagem encartada à fl. 25.

Ainda segundo a autuada, outro aspecto que enseja nulidade é a existência de mercadorias com quantidades expressas em casas decimais, no tocante à aplicação do fator de conversão, impossível de acontecer, gerando distorções nas quantidades das mercadorias entradas e saídas do estabelecimento, consoante imagens encartadas às fls. 25 a 28.

Aponta inclusive que se chegou a adotar um fator de 50, aumentando consideravelmente as quantidades de produtos constantes das notas fiscais.

Pede, ao final, a realização de diligência.

Juntado pela defendant, mídia digital (fl. 31) e documentos de representação legal (fls. 33/89).

Em face de afastamento temporário da autuante, Auditora estranha ao feito presta informação fiscal (fls. 92/94), na qual se sustenta que todo o trabalho foi desenvolvido a partir da EFD do estabelecimento autuado, inclusive notas e cupons fiscais eletrônicos e dados inscritos nos sistemas fazendários.

Acerca dos erros nos estoques iniciais e finais, menciona que procedeu ao agrupamento admitido no art. 3º, III da Port. 445/98, ao passo que as quantidades decimais decorreram do registro 0220 da EFD, transmitido pela empresa.

Assim, em face das inconsistências delatadas, deve o setor de preparo intimar a autuada para retificar os arquivos digitais, corrigindo-se os inventários iniciais e finais e os fatores de conversão anômalos.

Após sucessivos pedidos de prorrogação de prazo para entrega dos novos arquivos da EFD, vem a defendant requerer a juntada dos comprovantes de retransmissão dos registros (fls. 143/168), acompanhados de mídia digital (fl. 169), oportunidade em que salientou não haver necessidade de retificar os dados relacionados a junho de 2014 e abril de 2016.

A autuante, em novo informativo fiscal (fls. 172/173), aduz que procedeu ao refazimento da auditoria de estoques e constatou continuar havendo omissão de entradas, desta feita em montante menor, reduzindo-se de R\$1.174.230,48 para R\$131.466,94.

Apensados novos resumos gerais das infrações apuradas (fls. 174/176), um para cada ano, e CD com 32 anexos (fls. 177/178), dentre outros documentos.

Reaberto o prazo de defesa para o sujeito passivo, nova impugnação veio à tona (fls. 186/198), ocasião em que o contribuinte, agora no mérito:

Repulsa a inexistência de aquisição de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, visto que ajusta rigorosa e periodicamente seus estoques, corrigindo as entradas e saídas incorretas, adicionando ou eliminando os produtos divergentes da recontagem física.

Indica que levantamento feito pela PROVAR/FIA - em parceria com a ABRAS e com 79 empresas de alguns setores comerciais - acusa haver diversas causas de perdas no varejo, tais como quebras operacionais (30,9%), furto externo (20,4%), furto interno (20,1%) e erros administrativos diversos (14,5%).

Rebate que não há como analisar todos os aspectos explorados numa auditoria eletrônica, que mapeia centenas de milhares de operações em uma única ferramenta.

Conclui neste ponto que nunca houve circulação de mercadorias sem documento fiscal, de sorte que a contraprova de sua obrigação seria uma espécie de “prova diabólica”, conforme apelidado pela doutrina e jurisprudência.

Em segundo lugar, retruca a impossibilidade do agrupamento de itens para fins de levantamento quantitativo de estoques, reunindo produtos da mesma categoria e com diversos códigos numa única contagem. E traz como exemplo o item “cintos”, com estoque final em 2014 de 67 unidades, embora constem mais de 30 códigos diferentes para este tipo de mercadoria, conforme relação de fl. 195.

Acontece que, verificando-se o estoque final informado no registro H010 do arquivo retificado do SPED fiscal de 02.2015, cada “cinto”, individualmente, apresenta a sua respectiva quantidade e valor unitário, variando, em 31.12.2014, de R\$20,00 (cód. 11.01.0279), até R\$1.176,00 (cód. 11.53.0529). Como apurou-se uma omissão de entradas de 35 unidades de cintos e os valores unitários são diferentes, o montante omitido nas entradas poderia oscilar entre R\$700,00 (35u. x \$20,00) e R\$41.160,00 (35u. x \$1.176,00).

Ratifica, ao final, o seu pedido de diligência e apensa outro *compact disc* (fl. 199).

Nas novas informações fiscais (fls. 203/206), a fiscalização pontua, quanto à alegação de inexistência de aquisição de mercadorias desacobertadas de nota fiscal, que não foram fornecidos novos elementos que alterem o último levantamento efetuado, até porque o contribuinte realiza, de tempos em tempos, os ajustes de estoques nas lojas.

Já quanto à impossibilidade de agrupamento, pondera que de acordo com o inciso III, do art. 3º da Port. 445/98, tal procedimento pode ser feito quando um produto possa ser identificado por mais de uma denominação, ou ainda quando certa mercadoria “comporte vários subgrupos ou diversas referências”, de sorte que deve ser feito “o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins” (sic.).

E arremata dizendo que se não fosse efetuado o agrupamento dos produtos afins as diferenças encontradas seriam bem superiores ao cobrado, totalizando R\$450.590,78, conforme resumos gerais encartados às fls. 205 e 206.

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo.

Considero presentes os elementos fático-argumentativos necessários à minha convicção.

Passo, por conseguinte, a apresentar o meu voto.

VOTO

Cobra-se neste processo, falta de pagamento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme descritivo contido no auto de infração.

Assim, as irregularidades decorrem da presunção de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, detectadas depois de realizada a auditoria de estoques e verificado um quantitativo de mercadorias ingressadas no estabelecimento sem a devida cobertura documental.

Indefiro, desde já, o pedido de diligência reiterado à fl. 198, porquanto os elementos instrutórios contidos no PAF são o bastante para análise do mérito da autuação e apreciação da matéria controvertida, valendo salientar, inclusive, que diante da revisão fiscal efetuada após retificação das EFDs, procedeu-se à diminuição do *quantum debeatur*.

Em sua primeira impugnação, arguiu a empresa nulidade material do lançamento, tendo em vista equívocos nos registros dos estoques inicial e final, e existência de mercadorias com quantidades expressas em casas decimais.

Tudo decorreu de inconsistências produzidas pelo próprio contribuinte, a partir de arquivos seus transmitidos para os bancos de dados fazendários, de modo que a fiscalização o reintimou para apresentar as EFDs corretamente, inclusive no que respeita aos fatores de conversão.

Após sucessivas prorrogações solicitadas pela autuada, o que lhe fez garantir o seu direito de defesa, nova escrituração digital foi transmitida, conforme se vê às fls. 145 a 168.

A partir daí, o montante inicialmente cobrado sofreu reexame, e a detecção da omissão de entradas permaneceu, porém, em valor menor, diminuindo de R\$1.174.230,48, para R\$131.466,94.

Reaberto o prazo para defesa, novamente em homenagem ao direito de impugnação, o sujeito passivo elaborou nova contestação, o que parece ter deixado de sustentar a nulidade antes invocada.

Entretanto, independente desta dúvida, há de ser afastada a nulidade requerida. Primeiro porque a nulidade não aproveita a quem lhe deu causa. A inconsistência inicial dos arquivos decorreu da iniciativa da empresa, de sorte que foi a auditoria induzida a erro quando quantificou a exigência inicial. Depois porque, com a correção e retransmissão dos dados, pode o levantamento inicial ser refeito, apontando-se agora para uma cifra menor, mas, repita-se, mantendo-se a presunção, em face das entradas omitidas.

No mérito, assiste razão à i. autuante.

Note-se que a diferença das quantidades entradas de mercadorias apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, faz nascer uma presunção de que tais omissões decorreram de compras com recursos havidos de vendas desacobertadas do documentário fiscal.

Tanto assim foi, que tem a exigência respaldo no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido:

“o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como, a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”

Por ser uma presunção legal *juris tantum*, esta prevalece até que a defendente demonstre o contrário, apresentando os elementos de prova que ilidam a postulação fiscal.

Todavia, a autuada não se desincumbiu **totalmente** deste ônus probatório.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como dados fiscais-contábeis os quantitativos apontados como estoque inicial e final num certo exercício, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária.

A legislação determina que na auditoria de estoques, quando da apuração da base de cálculo, forem constatadas simultaneamente omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta apenas a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, proibida a soma das duas diferenças.

Bem adverte o legislador da Portaria nº 445/98, quando o fisco se deparar com omissões de entradas:

Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;

II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, §4º, IV).

À vista dos elementos fiscais constantes na EFD, **posteriormente retificados pelo próprio contribuinte**, a auditoria identificou cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas nas bases da Port. 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento.

Entretanto, a impugnante, de posse dos elementos que sustentaram as omissões, optou por fazer contestações **inespecíficas**, sobretudo no subitem II-1, exceto pela circunstância de apontar índices estatísticos de quebras, furtos e extravios, só cogitáveis se a cobrança partir da omissão de saídas e não da presunção fixada a partir da omissão de entradas.

A prova em contrário para consubstanciar eventuais perdas, estaria na iniciativa do contribuinte escriturá-las de acordo com os procedimentos previstos na legislação. Entretanto, não se aplica tal argumento se a infração referencia omissões de entradas e o surgimento da presunção legal.

Mesmo assim, caso fosse cabível a alegação, limita-se o autuado a indicar um dado estatístico de perdas, sem correlação direta com as alegações defensivas, até porque o procedimento correto seria documentar todos os eventos desta natureza, conforme determinam os arts. 83 e 312 do RICMS-BA, inclusive com previsão de código fiscal de operação específico, para registrar as baixas de estoque a este pretexto.

Frise-se que é dever do sujeito passivo, a escrituração fiscal digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais e respectivas operações mercantis.

Quanto ao agrupamento feito pela fiscalização, no que tange ao produto “cinto”, é de se aplicar o art. 3º, III, da citada Portaria, seja pela redação que passou a prevalecer antes da autuação, seja pela redação que passou a prevalecer depois.

Nele está determinado o seguinte:

Até 24.10.19:

“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 partir de 25.10.2019 (conf. Port. 159/19):

III - nos casos em que a **similaridade** das descrições de mercadorias indiquem tratar-se de **um mesmo produto** ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, **pode-se fazer o agrupamento como sendo um só item**.

Constata-se, que apesar de possuir vários códigos de referência, todos eles se referem a “cintos”, com algumas variações, de sorte que não destoou a auditoria do permissivo contido no art. 3º, III da mencionada Portaria.

Por todo o exposto, levando em conta as modificações efetuadas pela i. autuante, de cujo número não houve contestação específica, a infração deve ser considerada parcialmente procedente, no sentido de permanecer a cobrança em favor do Estado, no valor de R\$131.466,94.

Ante o exposto, voto PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206903.0004/18-5**, lavrado contra **RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$131.466,94**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos 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 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES - JULGADOR