

|             |   |
|-------------|---|
| PROCESSO    | - A. I. Nº 206903.0004/18-5   |
| RECORRENTES | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A.        |
| RECORRIDOS  | - RBX RIO COMÉRCIO DE ROUPAS S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL        |
| RECURSOS    | - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0058-05/20-VD |
| ORIGEM      | - DAT METRO / INFRAZ VAREJO   |
| PUBLICAÇÃO  | - INTERNET: 21/12/2022  |

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0300-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Na apuração de diferenças tanto de saídas como de entradas, através de auditoria de estoque, num mesmo exercício, deve-se exigir o imposto relativo à base de cálculo de maior expressão monetária – a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas. Redução dos valores originais apurados em razão do agrupamento de itens similares, bem como nos fatores de conversão. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente de Recurso de Ofício previsto no art. 169, I, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pela 5ª JJF, através do Acórdão nº 0058-05/20-VD, por ter desonerado parcialmente o sujeito passivo do débito originalmente lhe imputado, quando o valor da exoneração for superior a R\$ 200.000,00, visto que o crédito tributário original atualizado é de R\$ 2.856.925,76 e o valor remanescente atualizado de R\$ 303.419,62 (fls. 219) e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito nominal de R\$ 1.174.230,48, em razão da acusação de 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, nos mesmos exercícios (2014 a 2016).

A Decisão de piso julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$ 131.466,94, após rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, tecer as seguintes considerações:

**VOTO**

[...]

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.

Diante de tais considerações a Decisão da JJF foi pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor histórico de R\$ 131.466,94, recorrendo de ofício para uma das Câmaras do CONSEF.

Na assentada de julgamento do Recurso de Ofício, ocorrida em 01/12/2020, os membros da 1ª CJF, com anuênciia da Representante em mesa da PGE/PROFIS, acordaram em retirar de pauta de julgamento o referido PAF e reabrir o prazo de vinte dias para o sujeito passivo apresentar o Recurso Voluntário, considerando: *i*) o pedido expresso nos autos para que as comunicações dos atos processuais fossem feitas em nome dos advogados indicados; *ii*) que a intimação ao endereço dos patronos do contribuinte foi frustrada, sob a informação de que “mudou-se”, fato este não comprovado, eis que os mesmos se encontram estabelecidos no mesmo endereço; *iii*) que os patronos do sujeito passivo, quando da assentada de julgamento, informaram que atravessou petição, nesta data, em razão de entender que houve prejuízo ao pleno direito de defesa do seu cliente e ao contraditório o modo em que se efetivou a citada intimação (fls. 235/237).

No Recurso Voluntário, de fls. 240 a 246 dos autos, após retrospectiva dos fatos, o recorrente ressalta que apresentou defesa alegando: *i*) nulidade do levantamento quantitativo elaborado a partir de cruzamento de arquivos magnéticos e sem apuração física dos estoques; *ii*) inconsistência dos valores indicados como estoques iniciais e finais nos levantamentos quantitativos e *iii*) existências de mercadorias com quantidades expressas em casas decimais (erro no fator de conversão).

Salienta que a autuante, em resposta, apresentou manifestação (fls. 92/94) esclarecendo que a autuação teve por base a Escrituração Fiscal Digital (EFD) do contribuinte, bem como justificou as inconsistências apontadas na impugnação como sendo decorrentes de informações prestadas de forma incorreta pelo contribuinte. Em razão disso, a fiscalização intimou o autuado para realizar a correção das irregularidades apontadas nos seus inventários, assim como no registro do fator de conversão, tendo o contribuinte, nesta oportunidade, retificado seus arquivos de SPED, corrigindo as informações equivocadas e, em seguida, a autuante refeito ao levantamento quantitativo de estoque, referentes aos exercícios de 2014 a 2016, apurando novos valores a exigir com redução de 90% da acusação fiscal (R\$ 1.174.230,48 para R\$ 131.466,94).

Registra, ainda, que, reaberto o prazo de defesa para se manifestar, apresentou nova impugnação em relação ao saldo remanescente, nos seguintes termos: *i*) inexistência de aquisição de mercadorias desacobertadas de documento fiscal e *ii*) impossibilidade de agrupamento de itens para fins de levantamento quantitativo dos estoques. Porém, o PAF foi julgado parcialmente procedente, mantendo-se o valor remanescente.

Em seguida, em suas razões recursais, passa a reiterar sua alegação da impossibilidade de validação da base de cálculo utilizada no agrupamento de itens para fins de auditoria dos estoques, pois, não obstante o zeloso trabalho da autuante, ao analisar os demonstrativos “*Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista geral de omissões*”, anexo ao Auto de Infração a partir das fls. 178 dos autos, constatou ser

necessário o ajuste pontual no levantamento fiscal do estoque apresentado pela fiscalização e ratificado na Decisão recorrida, do que destaca que, como metodologia para determinação da base de cálculo, a autuante utilizou-se da sistemática de agrupamento de reunir diversos códigos de um produto da mesma categoria em único código, nos termos do art. 3º, II da Portaria nº 455/98.

Contudo, segundo o recorrente, a adoção da referida sistemática não impede seja observado o art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, que estabelece a utilização do custo médio para a formação da base de cálculo nos casos de presunção de omissão de entradas, do que, por exemplo, cita o item com o código 11.53.0573 – CINTO, que apresenta estoque final de 67 unidades, em 31/12/2014, no demonstrativo fiscal, sendo que no Registro H010 do SPED fiscal constata-se que cada item, individualmente, apresenta a sua respectiva quantidade e valor unitário, os quais variam desde R\$ 20,00 (cód. 11.01.0279) até R\$ 1.176,00 (cód. 11.53.0529).

Assim, o apelante destaca que no levantamento fiscal se apurou que houve “entrada não registrada” de 35 unidades de cintos, não sendo possível identificar a metodologia aplicada para se determinar a base de cálculo: *i)* das 35 unidades de cinto que não tiveram “entrada registrada” e *ii)* das demais unidades cujo preço consta da escrita fiscal do contribuinte, eis que não há como definir se o fisco utilizou o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado e/ou custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, conforme determina a legislação, sendo certo que a ausência de explicitação da base de cálculo do crédito tributário remanescente fica dotado de incerteza e insegurança, maculando o Auto de Infração, devendo ser julgado nulo, com fulcro no art. 18, IV do RPAF (Decreto nº 7.629/99), do que requer.

Por fim, solicita que todas as intimações sejam feitas ao Dr. Gilberto Raimundo Badaró de Almeida Souza, OAB/BA nº 22.772, à Rua Frederico Simões, nº 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, salas 513/514, Salvador (Ba).

Registra-se presença, na sessão de videoconferência, Dra. Catherine Velasco Liberal – OAB/RJ nº 224.675, que exerceu o direito de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido no lançamento de ofício, nos exercícios de 2014 a 2016, decorrente de auditoria de estoques, conforme previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF.

Quanto ao Recurso de Ofício, examinando as peças que integram os autos depreendendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao resultado, não merecendo qualquer modificação, eis que a desoneração parcial de R\$ 1.174.230,48 para R\$ 131.466,94, objeto do Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF, através do Acórdão de nº 0058-05/20-VD, decorreu da revisão fiscal, após conferência dos novos arquivos das EFD retificadas para correção de irregularidades nos inventários, considerando o agrupamento das mercadorias similares, bem como nos registros dos fatores de conversão (Registro 220), relativos aos períodos autuados, nos termos do art. 247, § 4º do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), conforme concessão ocorrida quando da informação fiscal, às fls. 94 dos autos.

Ressalte-se que a autuante, conforme novos demonstrativos e mídia eletrônica às fls. 174 a 177 dos autos, após conferir os arquivos retificados e disponibilizados, refez o levantamento quantitativo de estoque, considerando agrupamento das mercadorias, consoante determina o art. 3º, III da Portaria nº 445/98, e apurou os novos débitos de ICMS de R\$ 33.465,00, relativo ao exercício de 2014; R\$ 11.934,99, inerente ao exercício de 2015, e R\$ 86.066,95, quanto ao exercício de 2016, redundando

na redução do valor histórico da infração, referente à diferença de entradas, de R\$ 1.174.230,48 para R\$ 131.466,94.

Diante de tais considerações, a 5ª JJF concluiu que não haveria como prosperar o presente lançamento de ofício em sua integralidade, o julgando procedente em parte, acolhendo o ICMS remanescente de R\$ 131.466,94 decorrente da constatação de omissão de saídas, por presunção legal ínsita no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, referente aos exercícios de 2014 a 2016, conforme apurados na revisão fiscal, de cuja decisão me alinho em decorrência das provas documentais analisadas pelo autoridade fiscal.

Diante destas considerações, entendo correta a Decisão recorrida e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, a tese recursal é da impossibilidade de validação da base de cálculo utilizada no agrupamento de itens para fins de auditoria dos estoques, do que cita o item com o código 11.53.0573 – CINTO, que apresenta estoque final de 67 unidades, em 31/12/2014, no demonstrativo fiscal, sendo que no Registro H010 do SPED fiscal constata-se que cada item, individualmente, apresenta a sua respectiva quantidade e valor unitário, os quais variam desde R\$ 20,00 (cód. 11.01.0279) até R\$ 1.176,00 (cód. 11.53.0529).

Assim, concluiu que não há como definir se o fisco utilizou o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado e/ou custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, conforme determina a legislação, sendo certo que a ausência de explicitação da base de cálculo do crédito tributário remanescente fica dotado de incerteza e insegurança, maculando o Auto de Infração, devendo ser julgado nulo, com fulcro no art. 18, IV do RPAF.

Conforme bem salientou o sujeito passivo em suas razões recursais, o art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96 estabelece que, no caso de presunção de omissão de saídas apurada através da constatação de omissão de entradas por meio de levantamento quantitativo de estoques, para formação da base de cálculo deve-se considerar, em primeiro plano, o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado, consoante texto a seguir:

*Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:*

[...]

*II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.*

No caso, tanto o exemplo “cinto” quanto os demais itens, objeto do valor remanescente da auditoria de estoque, ora em análise, verifica-se, às fls. 177 dos autos, a existência de mídia eletrônica (CD) com todos os arquivos, analíticos e sintéticos, relativos a auditoria de estoque procedida, dentre os quais o demonstrativo de “*Omissão de entrada mediante levantamento quantitativo de estoques – Preços médios das omissões de entradas (lista notas de entrada)*”, no qual contém, em detalhe, todas as notas fiscais de aquisição que compõem o cálculo do preço

médio unitário para determinação da base de cálculo, cujos valores apurados compreendem do demonstrativo “*Omissão de entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques Lista de omissões de entrada*”, no qual os valores do preço médio unitário são multiplicados com as correspondentes quantidades de entradas omitidas, por produto, apurando-se a base de cálculo da omissão e o respectivo imposto a se exigir, cujas cópias dos referidos arquivos foram entregues ao contribuinte, com prazo de 60 dias para se pronunciar, conforme documentos às fls. 181 e 182 dos autos.

Sendo assim, restou comprovada a retidão da metodologia aplicada para apuração do preço médio apurado dos itens auditados, nos termos do art. 23-A, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, em especial do “cinto”, exemplo recursal, cujo preço médio de R\$ 111,32 decorre das aquisições através das Notas Fiscais nºs: 158279 e 159395, emitidas em dezembro de 2014, no valor total de R\$ 667,90, relativas a 6 unidades, consoante demonstrativo “*Omissão de entrada mediante levantamento quantitativo de estoques – Preços médios das omissões de entradas (lista notas de entrada)*”, fato este que se repete com os demais itens auditados, repise-se.

Diante de tais considerações, vislumbro ser as razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida, eis que inverossímil a alegação de “... sendo certo que a ausência de explicitação da base de cálculo do crédito tributário remanescente fica dotado de incerteza e insegurança”, razão para o não provimento ao Recurso Voluntário.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou 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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 131.466,94, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de outubro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS