

PROCESSO - A. I. Nº 279465.0004/18-7
RECORRENTE - LOJAS RENNER S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0163-05/19
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0302-12/22 VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADAS. Verificando-se, num mesmo exercício fiscal, diferenças tanto de entradas como de saídas, apuradas através de levantamento quantitativo, sendo o montante das saídas omitidas, superior ao das entradas, haverá de ser exigido o imposto tomando-se por base a omissão de maior expressão monetária, no caso em tela, a das saídas. Infração subsistente. Indeferido o pedido de perícia, sendo efetuado o ajuste da legislação superveniente Portarias nºs 159/19 e 01/20. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/09/2018 e notificado ao Sujeito Passivo na mesma data (fl. 02), para exigir ICMS no montante de R\$ 118.000,52, além de multa (100% sobre o valor lançado) e acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de uma infração no exercício de 2013.

A acusação foi enunciada da seguinte maneira:

Infração 01 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme Anexo I ao presente Auto de Infração. (...) **Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei 7.014/96 C/C art. 83, inciso I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inciso I da Portaria 445/98. **Multa aplicada:** art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 118.000,52.

Em 03/10/2019 (fls. 120 a 130) o Auto de Infração foi julgado consoante voto condutor acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

VOTO

Cobra-se neste processo, falta de pagamento de ICMS em virtude da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, realizadas sem a emissão de documentos fiscais, também sem a respectiva escrituração, em virtude do não registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, situação detectada após aplicação da auditoria do levantamento quantitativo de estoques por espécie de produtos, levando em consideração exercícios fechados.

Como se conhece no jargão, a irregularidade aponta omissões de saídas de mercadorias tributáveis, detectada depois de realizada a auditoria de estoques.

Indefiro, desde já, o pedido de realização de perícia técnica, à vista do art. 147, inciso II do RPAF/99, porquanto os elementos instrutórios contidos no PAF são o bastante para análise do mérito da autuação e apreciação da matéria controvertida.

Não há razões para se fazer exames técnicos complementares, visto que os contra-argumentos aduzidos pelo contribuinte não necessitam de revisão fiscal, visto que a metodologia empregada pela auditoria não foi

vulnerada por questões que divirjam dos dados coletados da escrita fiscal-contábil oficial e documentos fiscais respectivos.

Vou à análise de mérito.

No desenvolvimento da auditoria de estoques em exercícios fechados, são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, adotando-se como parâmetros o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e, a partir daí, procedendo-se a contagem dos estoques com base no fluxo de entradas e saídas de cada tipo de mercadoria registrado nos documentos fiscais.

A tese defensiva fundamenta-se no fato de que a acusação é meramente presuntiva, sendo descaracterizada pelas seguintes circunstâncias: existência de fatos que ocasionam, eventualmente, as diferenças de estoque, cuja ocorrência e consideração são absolutamente razoáveis no comércio; impossibilidade de se presumirem fatos extraordinários, como omissão de saída, quando esse evento é uma exceção ao normalmente esperado.

Também garantiu que a verdade material não se compatibiliza com a presunção de omissão de saídas, não sendo razoável a aplicação da legislação infracional mediante a diferença de estoques, quando nenhum outro elemento fático foi comprovado em favor do Fisco.

Todavia, nenhum conflito se observa entre um e outro instituto.

O fato de a auditoria de estoques detectar saídas tributadas evadidas, seja pela omissão de entradas, seja pela omissão de saídas, não impede que o contribuinte, em homenagem à busca da verdade material, se desincumba de demonstrar o contrário, através da oposição de elementos de prova que desqualifiquem ou minimizem os “furos” identificados nos estoques. Entretanto, conforme se detalhará adiante, este dever de contraprova não foi cumprido pelo sujeito passivo.

Com base nesta técnica de auditoria, são usados roteiros de verificação em que são registradas as quantidades físicas de cada espécie de mercadoria, a partir dos códigos adotados pela própria empresa, seu movimento de entradas e saídas num determinado período que, ao cabo, à vista das quantidades iniciais e finais apontadas em inventário, constata-se ter havido omissão de entradas e/ou de saídas.

Assim, neste levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos, a saber: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques (se for o caso) e o cálculo do imposto exigível.

É claro que, para apurar-se diferenças no estoque, não se leva em conta os valores monetários, importando apenas as quantidades de mercadorias. Por conseguinte, desnecessário proceder-se ao exame dos lançamentos contábeis, mas tão somente fazer a aferição dos registros físicos de mercadorias, apartando-as em códigos específicos.

Aliás, há mais de vinte anos já é de pleno conhecimento dos operadores tributários que militam na Bahia a existência da Port. 445/98, que apresenta todo um rito acerca do desenvolvimento dos levantamentos quantitativos de estoques, servindo como referencial procedimental para fisco e contribuinte controlarem os estoques e respectivos fluxos de entradas e saídas.

Como se sabe, o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto devem levar em conta algumas particularidades na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

Logo, de acordo com o art. 6º da mencionada Portaria, em existindo omissão do registro de entradas, faz-se necessário analisar a repercussão disto em relação ao ICMS.

Consoante regra o art. 13, I da multicitada Portaria, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se como base a diferença de maior expressão monetária, vale dizer, a das saídas.

Logo, o imposto ora apurado, após comparar as diferenças consignadas na planilha de fl. 14, teve como referencial o montante omitido de saídas, isto é, R\$ 118.000,52.

Outro ponto fulcral impugnatório foi de ter havido quebras – normais e anormais. Além disto, no segmento de vestuário, os furtos em loja representam uma grande parcela dos desfalques.

Todavia, no que tange às mercadorias que forem sinistradas, deterioradas ou que forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, quer tenha a ocorrência sido verificada no trânsito, quer no próprio estabelecimento, o sujeito passivo deveria emitir nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal

relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, quando fosse o caso.

Neste trilha, constitui dever inafastável da empresa estornar ou anular o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias – repita-se - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração, aproveitando-se na íntegra do quanto apontado no art. 312, IV do RICMS-BA.

Também, a impugnante pontuou a possibilidade de, em caso de troca de mercadorias, o cliente encaminhar-se a qualquer loja da empresa no Brasil para efetivar a permuta.

E alegou venda de produto sem etiqueta, no momento em que o cliente escolhe a mercadoria, e no caixa, o empregado da loja percebeu que o produto teve a etiqueta extraviada. Tal anormalidade acabou gerando inconsistências no estoque.

Por outro lado, caso a impugnante tivesse usado mais de um código para a mesma mercadoria, em dissintonia com a legislação, seria de sua obrigação corrigir o erro antes da ação fiscal, de modo a não serem acusadas inconsistências quando da realização dos roteiros de estoque.

Entretanto, todas estas ocorrências, ensejando ou não a anulação do crédito fiscal respectivo, necessitariam de rigoroso controle por parte do contribuinte, inclusive lançamento nos estoques, exatamente para que, quando da aplicação do levantamento quantitativo, nenhuma diferença fosse identificada.

Inclusive dispunha – e dispõe o contribuinte de postular junto ao fisco regimes especiais diferenciados para acobertar todas estas situações atípicas, no sentido de deixar seus controles refletindo com fidedignidade a sua movimentação comercial.

Em prestígio à verdade material, deveria a defendente apresentar todos estes controles ao fisco, quando do desenrolar da ação fiscal ou, quando nada, se isto não fosse factível naquela oportunidade, apresentá-los no decorrer do debate administrativo do lançamento. Como se viu, nenhuma contraprova foi ofertada pelo sujeito passivo, nem mesmo demonstração de estorno dos créditos fiscais nos casos de quebras anormais.

Da análise dos levantamentos fiscais desenvolvidos, inexistem defeitos de metodologia.

Os produtos foram indicados de forma individualizada, com os códigos e referências correspondentes. Destarte, a auditoria refletiu todos os itens que entraram e saíram do estabelecimento, com a descrição e respectivos códigos, uns sendo distinguidos dos outros, tomados a partir do estoque inicial e ao cabo do estoque final oficialmente registrados na escrita fiscal do contribuinte.

Não se pode esquecer que, segundo o art. 3º, III da Port. 445/98, é possível fazer o levantamento quantitativo por agrupamento no caso de diversas mercadorias terem sido identificadas com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências, bastando para isto reunir-se no mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.

Reitere-se que é de responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa de dados à SEFAZ, devendo ela espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, o autuado deveria comprovar com sua escrituração e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, vale novamente reprimir, não foram apresentados documentos comprobatórios das alegações defensivas.

Em acréscimo, acerca da afirmação do autuado de que a empresa opera com compra de “packs” (pacotes), cadastrados diferenciadamente no estoque segundo o modelo, tamanho e cor constantes do documento fiscal, o contestante deveria identificar os componentes e as respectivas quantidades de mercadorias em cada pacote, procedendo o necessário controle em sua escrita fiscal, valendo-se de códigos específicos para a referida operação, mais uma circunstância sem a comprovação devida no processo.

Do ponto de vista dos precedentes administrativos, a respeito da mesma empresa, mesma infração e mesmas alegações defensivas, tem-se os seguintes julgados deste CONSEF, inclusive desta 5ª JFJ, só para ficar nos mais recentes: Ac. CJP Nº 0201-12/19, CJP Nº 0306-12/18, JFJ Nº 0155-04/18, JFJ Nº 0105-03/18, JFJ Nº 0102-05/18, CJP Nº 0084-12/18, CJP Nº 0201-12/19 e JFJ Nº 0229-03/18.

Por fim, cumpre registrar que a multa proposta de 100% deflui do mandamento contido no art. 42, III da Lei 7.014/96, não cabendo pedido de cancelamento ou diminuição.

Pelo exposto, a infração deve ser considerada totalmente PROCEDENTE.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 137 a 155), pedindo a reforma do Acórdão pelas seguintes razões, em parte reiterativas da tese de defesa, aqui expostas em síntese:

- a) que o levantamento quantitativo de estoques alcança resultados de omissões de entrada e saídas meramente presumidos, o que acarreta um desequilíbrio aritmético entre os dados do levantamento da auditoria fiscal e os registros contábeis e fiscais da contribuinte, e arremata: *“o ordinário se presume, o extraordinário se prova”*, afirmando que o procedimento não atende ao princípio da verdade material, tampouco ao princípio da razoabilidade;
- b) que no processo de comercialização é normal a ocorrência de perdas e quebras de estoque, e as perdas verificadas no estabelecimento autuado se deram dentro da margem de normalidade, de forma que a conta aritmética não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída, e que tal presunção poderá ser elidida por meio de prova em contrário;
- c) que sendo a contribuinte empresa renomada nacionalmente no seu ramo, não é razoável admitir que essa busque sonegar impostos na Bahia ou em qualquer outro Estado por meio da não-emissão de notas fiscais, o que configuraria *“um modo esdrúxulo de obtenção de lucro, não condizente com a realidade de seu negócio”*;
- d) após tecer considerações sobre a legislação baiana e o procedimento de levantamento, afirma que *“o levantamento quantitativo de estoque corroboraria a aplicação da multa desde que, por meio desse, ficasse comprovada a falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, com apuração de atos fraudulentos”*, mas caberia à fiscalização *“comprovar a ocorrência das omissões de saída [...] para além da contagem de estoque, pois há fatos inerentes à atividade comercial que foram ignorados pelo relatório fiscal.”*;
- e) após considerações acadêmicas e estatísticas em relação às “quebras de estoque” e perdas no setor varejista, registra fatos como trocas de mercadorias nas diversas lojas, compra de packs, venda de produto sem etiqueta (por deterioração, extravio etc.), agrupamentos indevidos (ou não realizados) de mercadorias na auditoria, como fatos que originam as divergências aritméticas entre os registros contábeis e fiscais dos estoques, e os levantamentos empreendidos pela fiscalização;
- f) colacionando julgados de outros tribunais administrativos, afirma ser a perícia o meio idôneo de apuração das perdas normais de sua atividade empresária, mas destaca que a perícia foi indeferida pelo órgão julgador de primeira instância, tolhendo-se a prova de modo unilateral, em prejuízo para a dilação probatória necessária em sede administrativa;
- g) reitera o pedido de perícia, destacando que em Execução Fiscal e respectivos Embargos em trâmite perante a 9ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador (Autos de nº 0513752-13.2013.8.05.0001 / 0333983-74.2015.8.05.0001) o feito que teve por objeto auto de infração envolvendo a mesma contribuinte implicou a desconstituição do Auto de Infração [nº 129712.0008/11-5] por constatar que *“a presunção realizada pelo Ente Público, de modo a demonstrar que a diferença de estoque apurada pela Fazenda está dentro dos padrões de normalidade para as hipóteses de extravios, avarias e furtos no seu ramo de atuação varejista, isto é, abaixo de 2,62%, percentual adotado como parâmetro pelo PROVAR - Programa de Administração de Varejo”*, e destaca que tal sentença foi mantida pelo TJBA em decisão publicada em 08/05/2019;
- h) formula quesitos para a perícia, e conclui requerendo seja o Recurso Voluntário conhecido (com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário), para que seja provido, desconstituindo-se o Auto de Infração, e anulando-se a decisão de primeira instância a fim de que, retornados os autos, seja realizada perícia.

Recebidos os autos, estes foram a mim distribuídos e em sessão de pauta suplementar de 29/05/2020 esta 2ª CJF deliberou por converter o feito em diligência à INFAZ DE ORIGEM, a fim de que os prepostos da Autoridade Tributária refizessem a auditoria de estoques consoante a atual redação da Portaria nº 445, de 10/08/1998, art. 1º, § 3º, inciso X, observando, se for o caso, os percentuais de tolerância à perda, roubo ou extravio ali previstos, dando vista e abrindo prazo à Recorrente nos moldes da legislação.

O relatório de diligência encontra-se às fls. 223 a 224, com arquivos em mídia à fl. 231, lendo-se à fl. 224 que, após os ajustes (mês a mês) o valor histórico da Infração foi reduzido de R\$ 118.000,52 para o valor histórico de R\$ 117.751,30. Não houve manifestação da Recorrente, a despeito de ter sido intimada para tanto (fl. 234).

Em sessão de 13/12/2021, após debate dos autos e participação da Recorrente, esta Câmara deliberou por converter o feito em nova diligência, desta feita para que fosse a Recorrente intimada a apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, proposta crítica e especificada de demonstrativo da Infração com base nos agrupamentos e demais ajustes que pretende ver nos mesmos, que tenham efetivo impacto na Auditoria de Estoques (por exemplo, de itens que quando agrupados, por motivos justificados para o agrupamento, tenham redução nas omissões de saídas e, respectivamente, nas omissões de entrada), atendendo ao disposto na Portaria nº 445/98 em sua atual redação, a partir dos demonstrativos elaborados pela INFAZ DE ORIGEM fls. 223 a 230 (mídia à fl. 231).

Subsequentemente, deveria a Autuante (ou auditores estranhos ao feito vinculados à INFAZ DE ORIGEM, a critério da Inspetoria) manifestar-se especificamente sobre a proposta de demonstrativo e as razões do Recorrente, concedendo prazo de 30 (trinta) dias acaso juntados documentos novos.

A Recorrente ofereceu razões reiterativas de seu pleito às fls. 291 a 304.

A Autuante, por sua vez, ofereceu “Resposta à Manifestação” de fls. 306 a 312, destacando não haver fatos novos, não haver procedência na asserção sobre “código item pai” nos demonstrativos, destacando o dever de o contribuinte escriturar com fidelidade a movimentação de mercadoria que ocorre no estabelecimento. Destacou-se que os dados gerenciais apresentados não atendem às necessidades da fiscalização, e que não há fato novo a modificar o crédito fixado no último demonstrativo.

Recebidos os autos, considere-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 06/10/2022, para julgamento, oportunidade em que esteve presente pela Recorrente o Dr. Pedro Kulmann de Oliveira, OAB/RS nº 119.832, fazendo uso da palavra. Também se fez presente a Autuante.

É o relatório.

VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

A Diligência requisitada foi efetuada tanto para ajustar os critérios da Auditoria de Estoques àqueles atualmente aplicáveis, instituindo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização (art. 144, § 1º do CTN), quanto para reexaminar as razões da Recorrente, sempre em observância ao contraditório, à ampla defesa, ao devido processo legal e ao *non reformatio in pejus*.

Da tribuna, foi requerida nesta assentada a retirada do processo de pauta de julgamento para que a Recorrente tomasse ciência da manifestação da Autuante (fls. 306 a 312), após a sua manifestação (fls. 291 a 303), por ocasião da diligência fiscal. Entendo descabido o requerimento. Primeiro, porque não foi esse o teor da diligência (ajustada quase em um negócio jurídico processual na assentada de 13/12/2021), que previa nova manifestação apenas em caso de apresentação de documentos novos, ou fatos novos. Segundo, porque efetivamente não houve elementos novos por parte do próprio Recorrente, que se cingiu a exemplos e observações abstratas, contrariamente ao que lhe fora deferido.

Penso que o julgamento pode e deve prosseguir.

Considerando que a matéria recursal de mérito é reiterativa da defesa, o pleito recursal se baliza pelo exame da lide consoante empreendido pelo primeiro grau de julgamento administrativo.

Com a devida licença, o Sujeito Passivo não se desincumbiu satisfatoriamente do seu ônus argumentativo e probatório.

Acresça-se que “omissão de saída” não é hipótese de incidência de ICMS. A discussão versa sobre aqueles instrumentos de aferição indireta da omissão, por parte do sujeito passivo, de recolher ICMS nas saídas tributáveis, a partir dos dados informados pelo próprio Sujeito Passivo em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD. A técnica de aferição indireta utilizada é aquela do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

A técnica consiste em examinar os registros contábeis do Sujeito Passivo, apropriados em Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), das entradas e das saídas de mercadorias, conforme declaradas pelo Sujeito Passivo. Assim, examinam-se o estoque inicial (no final do exercício anterior, 2012), o estoque final, no final do exercício a ser auditado (2013), comparando-se com o que o Sujeito Passivo declara em seus registros de Inventário.

Parece que se trata de uma “operação matemática”, e de fato o será se os parâmetros da escrita e da auditoria forem os mesmos. Quando mercadorias de um comerciante estão ausentes no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) de que essas mercadorias foram objeto de operações de circulação não devidamente registradas. Presume-se que o fato jurídico tributário do ICMS ocorreu, e, por caracterizar uma infração grave (o Sujeito Passivo teria sido colhido, de modo indireto, a esconder a realização do fato gerador do tributo), ter-se-ia a incidência de uma penalidade gravosa – multa de 100%.

O que se nota é que usualmente há equívocos de escrituração fiscal e contábil que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando (ou sobrando) no estoque. Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil em que o estoque esteja compatível com as operações de entrada e de saída.

Repita-se: a auditoria de estoques apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e confiável. Havendo dúvidas, mas observado o contraditório e a ampla defesa, a legislação presume que operações foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes, fazendo incidir o ICMS.

Mais uma vez: “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tanto assim que o legislador complementar nacional não a prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996. Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o momento de ocorrência do fato gerador: a saída da mercadoria. É dizer, constatada a omissão de saída (que se afere indiretamente, por meio da auditoria de estoques), presume-se a ocorrência do fato gerador (realização de operação de circulação de mercadoria, que se presume ter sido omitida pelo sujeito passivo).

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito. Convém destacar, ainda, que se o sujeito não escritura adequadamente suas operações de entrada e saída/retorno, por exemplo, e se não for autuado, poderá estar causando prejuízo ao erário ao não estornar o crédito fiscal correspondente (já que as mercadorias sobre as quais não incidirá ICMS na saída, por princípio, também não devem gerar crédito fiscal ao estabelecimento, quando de seu ingresso como mercadoria).

Assim, percebe-se a justa preocupação do Fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto. Esta preocupação

sobressai quando se está diante de um contribuinte que, a despeito de gozar de boa fama e reputação, com efeito tem sido colhido em divergências em outros processos administrativos fiscais, consoante destacado em primeiro grau.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais (se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria).

No caso em tela, o Sujeito Passivo alega equívocos na auditoria, e postulou oralmente o novo agrupamento de mercadorias, bem assim a aplicação de percentual de tolerância diverso daquele que veio a ser recentemente incorporado à legislação.

Deferida a diligência, suas alegações esbarraram na ausência de elementos probatórios, elementos esses que somente ele, o contribuinte, poderia trazer - independentemente de qualquer perícia fiscal.

O Sujeito Passivo teve oportunidade para tanto, mas dela não se valeu. Não se valeu na defesa. Não se valeu do complemento de defesa. Não se valeu quando intimado a contribuir com a diligência fiscal que ele mesmo, Sujeito Passivo, requeria. E não se valeu ao apresentar seu Recurso. Não se valeu, ainda, na oportunidade da diligência empreendida em segundo grau.

Ao revés, a Autuante em sua manifestação (fls. 306 a 312) trouxe evidências das inconsistências nos exemplos trazidos pela Recorrente:

→ A título de ilustração, Manifestante traz o exemplo de duas bermudas (item 27 da Manifestação), informando tratar-se da mesma mercadoria com omissões de entrada e saída iguais (3 unidades) que seriam anuladas em caso de agrupamento; toma como parâmetro um mesmo “código item pai”, que não corresponde a qualquer dos códigos individuais citados e sequer consta da EFD analisada; pode-se observar, a partir da transcrição abaixo, que nem a descrição (uma tamanho GG e a outra tamanho M) nem os códigos a elas atribuídos (códigos item filho) são os mesmos, como também não o é o chamado “código item pai”:

Código item filho 512481637 – BERMUDA BASICO COM VIES:GG Cinza Perola

Código item filho 511451479 – BERMUDA BÁSICO COM VIES: M Cinza Gargola

Código item pai atribuído a ambas: 511450273

→ Em outro exemplo trazido aos autos, o caso do short doll (item 32 da Manifestação), os códigos de itens são, mais uma vez, completamente distintos entre si e do código item pai, tendo na descrição apenas um caractere diferente:

Código item filho 531770717 – Short doll Essential Liganete 3963: GG Rosa Co

Código item filho 530728939 – Short doll Essential Liganete 3963: GG Rosa Ro

Código item pai atribuído a ambos: 529066544

→ O sistema SIAF é utilizado para leitura e cruzamentos dos dados da EFD com as NFe do período fiscalizado, prevendo, para benefício dos contribuintes, um agrupamento automático de itens que apresentem a mesma descrição, sem nenhum caractere distinto; não se pode abrir exceção a essa regra, pois muitas vezes um caractere distinto pode representar, de fato, outra mercadoria

→ Nos exemplos listados pelo Contribuinte (tanto a bermuda quanto o shortdoll), onde nem o código nem a descrição do produto conferem *ipsis litteris*, como é possível que o sistema de fiscalização os considere um único produto? Essa conferência teria que ser feita de modo não-automático, um a um, para dezenas de milhares de itens

→ A possibilidade de agrupamento oferecida pelo SIAF é um facilitador do trabalho da fiscalização, em momento algum substituindo a obrigação do contribuinte de cumprir o que determina a legislação quanto à codificação/uniformização dos itens comercializados e inventariados.

Não vejo, portanto, como enxergar nos autos a insubsistência da autuação, conforme pretendida.

Em muitas situações, mesmo sem alegação do Sujeito Passivo, este Conselho de Fazenda tem-se valido do princípio “*in dubio pro contribuinte*”, sobretudo quando a Auditoria de Estoques não se mostra digna de confiabilidade. Não é a hipótese dos autos, pois como se demonstrou a Auditoria seguiu regularmente as normas aplicáveis (especialmente a Portaria nº 445/98).

Pelo exposto, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, tão somente para efetuar o ajuste empreendido com a diligência de fls. 223 e 224, reduzindo o valor do lançamento de R\$ 118.000,52 para o valor histórico de R\$ 117.751,30.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279465.0004/18-7**, lavrado contra **LOJAS RENNER S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 117.751,30**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 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

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS