

PROCESSO	- A. I. Nº 129444.0015/15-0
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- SANTAGEN COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0070-04/22-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0363-12/22-VD**

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. O levantamento quantitativo de estoques de mercadorias realizado, envolve produtos com similaridade, artigos de vestuário que devem considerar o agrupamento estabelecido no art. 3º da Portaria nº 445/98. Não comprovado o cálculo do preço médio unitário e ausência da indicação das notas fiscais de saídas de forma individualizada, por cada operação. Impossibilidade de correção do levantamento, o que implicaria em realização de uma nova fiscalização. Insegurança e incerteza na autuação. Infração nula. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado em relação ao referido Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/2015, sendo lavrado duas imputações, no entanto, objeto do recurso tão somente a infração 2 que a JJF julgara Nula, conforme transrito:

INFRAÇÃO 02 – 04.05.05. falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença 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.

Valor histórico de R\$ 569.942,38

A Autuada apresentou impugnação, através do seu representante, às fls. 30 a 37. Trouxe as principais argumentações: **a)** dos fatos; **b)** das razões de impugnação; **c)** conclusão e pedido.

Proferida decisão da 4ª JJF através do Acórdão nº 0070-04/22-VD que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, desonerando o sujeito passivo em R\$ 570.300,56 em valor histórico, diante das seguintes considerações:

VOTO

Observo, inicialmente, que o presente Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2015, com ciência pelo autuado em 05/03/2016.

A defesa foi cadastrada em 05/05/2016, enquanto que a Informação Fiscal foi prestada em 30/05/2019, sendo o processo encaminhado para julgamento em 15/07/2019.

Em 30/08/2019 o PAF foi encaminhado em diligência à INFRAZ de origem, a qual consta como cumprida pelo autuante em 30/10/2019, entretanto, só em 03/02/2022 o PAF retornou ao CONSEF para julgamento.

O Auto de Infração sob análise comporta duas acusações atribuídas ao sujeito passivo, o que resultou na exigência de crédito tributário no montante de R\$ 570.300,56.

O autuado suscitou a nulidade da infração 02, que trata de levantamento quantitativo de estoque de mercadoria nos exercícios de 2013 e 2014, sendo reclamado ICMS no total de R\$ 569.942,38, a título de presunção de omissão de saídas de mercadorias, apuradas através da constatação de entradas de mercadorias tributáveis não registradas.

Para efeito de consubstanciar seu argumento, o autuado alegou que:

- I. o autuante não levou em consideração a orientação contida no Art. 3º, incisos I, II e III da Portaria nº 445/98, no sentido de efetuar o agrupamento de cada item e reunir em um mesmo item as espécies de mercadorias afins, apresentando uma série de mercadorias que estariam sujeitas a esse procedimento.
- II. falta de apresentação pelo autuante do relatório de cálculo do preço médio unitário;
- III. indicação de preço médio totalmente distorcido da linha dos produtos comercializados;
- IV. indicação de erro na quantidade existente no estoque;
- V. inclusão no levantamento quantitativo de mercadorias adquiridas para industrialização, embalagem e material para uso ou consumo próprio.
- VI. indicação da base de cálculo para o exercício de 2014 não é o mesmo apurado no levantamento de estoque, omissões de entradas, para esse exercício.

O autuante, quando da primeira informação fiscal prestada, não acolheu o argumento defensivo relacionado ao agrupamento das mercadorias, e quanto ao aludido erro no inventário, pontuou que considerou aquele informado à SEFAZ pelo autuado.

Ao apresentar uma segunda informação fiscal, disse que o levantamento foi realizado exatamente como o autuado alegou que deveria ser feito, ou seja, de acordo com o previsto no inciso III, do Art. 3º da Port. 445/98, destacando, porém, que o mesmo não foi feito indiscriminadamente conforme pretende o autuado.

Isto posto, vejo que o autuado exerce o comércio varejista de artigos para vestuário e se verifica no demonstrativo de apuração de omissões de entradas, que o mesmo engloba diversos tipos de mercadorias similares, tais como: blusas, bermudas, calcinhas, camisetas, camisas, camisolas, calças, vestidos, cintos, jaquetas, regatas masculina e feminina, shorts, etc., mercadorias estas que sem dúvida apresentam diversas características semelhantes, apesar de se tratar do mesmo produto. Aliado a isto, tem-se que o autuado é usuário de ECF, o que de certa forma dificulta a identificação exata de cada produto por espécie, mas por gênero.

Consoante acima alinhavado, o autuado apontou seis situações que ao seu entender resultaria em nulidade do lançamento. Saliento que alguns dos itens citados poderiam ser objeto de revisão através de diligência fiscal, entretanto, e de maior relevância neste caso, considero a questão da identificação por mais de uma denominação, ou em situações onde determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir em um mesmo item as espécies de mercadorias afins, condição que não foi considerada pelo autuante, consoante se verifica através das planilhas por ele elaboradas.

No caso específico destes autos, considero que tal situação não se ressolveria mediante realização de diligência, pois com certeza implicaria em uma nova fiscalização, já que teria que ser considerados novos parâmetros de fiscalização, inclusive com exclusão de itens que não foram adquiridos com o fim específico de comercialização.

Não se pode perder de vista o que determina a Portaria nº 445/98, art. 3º:

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

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

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

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

Redação atual do inciso III:

III - nos casos em que as similaridades 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 com sendo um só item. (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

Nessa linha de entendimento, a jurisprudência predominante neste CONSEF caminha neste sentido, consoante se extrai das ementas abaixo, exemplificativamente:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0368-11/17

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. Levantamento quantitativo de estoques de mercadorias realizado envolve produtos que deram entradas e saídas com a mesma denominação e também que foram empregados em misturas (tingimento de tintas por demandas) que resultou em produtos que deram saídas com outra denominação e código diferente do da entrada. Impossibilidade de correção do levantamento o que implicaria em realização de uma nova fiscalização. Infração 3 nula. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

Iª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0294-11/21-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM A EMISSÃO DO RESPECTIVO DOCUMENTO FISCAL. REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O Recurso de Ofício decorre do fato de que, na informação fiscal, o autuante reconheceu que deixou de atender à Portaria 445/98, no que diz respeito ao agrupamento de mercadorias com similaridade nas descrições, embora com códigos diferentes, no que implicou expressiva redução do lançamento após efetuar as devidas correções conforme demonstram as planilhas anexadas à informação fiscal, foi aplicada a equação do inventário inicial, com a soma das entradas e subtraídas da saídas, que comparadas com o estoque final, apresentaram diferenças, resultando em omissões de saídas e entradas, implicando nas 2 infrações deste lançamento, comprovando-se a metodologia utilizada pelo autuante (...).

Vejo também que não consta nos autos, nem em meio físico (papel), nem em meio digital, como foi apurado o cálculo do preço médio dos produtos autuados, enquanto que em relação às saídas das mercadorias com notas fiscais, não consta a apuração por cada documento fiscal, e sim da forma abaixo, com indicação de apenas um número de documento, servindo para as aquisições ocorridas em meses distintos, onde, apesar do autuante denominar o demonstrativo como sendo referente à lista de notas fiscais de saídas, estas não constam do levantamento, por exemplo:

“Demonstrativo: Omiss. saída apurada mediante levant. quant. de estoques - Lista de notas fiscais de saída”

Nº Doc. 19479 - CALCINHA ALGODÃO LOVE SECRET DIVERSOS

C425-09/2014 30/09/2014 001 1 1,000 1 1 1,000 1 N.Ag. 1,000 4,99 0,00 4,99 4,99

C425-10/2014 31/10/2014 001 1 1,000 1 1 1,000 1 N.Ag. 1,000 4,99 0,00 4,99 4,99

C425-12/2014 31/12/2014 001 1 1,000 1 1 1,000 1 N.Ag. 1,000 4,99 0,00 4,99 4,99

Desta maneira, acolho o argumento defensivo, e por entender que o levantamento quantitativo se apresenta de forma insegura, com base no Art. 18, inciso IV “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, voto pela nulidade da infração 02, observando ainda, que pelo fato de se tratar de um vício material, deixo de recomendar a renovação do procedimento fiscal, pelo fato de se tratar de ocorrências verificadas nos exercícios de 2013 e 2014.

No mérito, em relação à infração 01, a acusação trata de imposto recolhido a menos em função de erro na sua apuração, sendo reclamado o valor de R\$ 358,18.

O autuado argumentou que a forma de apuração feita pelo autuante não pode prevalecer, na medida em que a mesma foi feita operação por operação, entende deve ser efetuada com base no registro C490, reconhecendo apenas como devido o valor de R\$ 3,15.

Não acolho o argumento defensivo, visto que a apuração levada a efeito pelo autuante foi efetuada corretamente, por cada documento fiscal, enquanto que o levantamento efetuado pelo autuado se apresenta de forma mensal. Entendo que para efeito de contestação, o autuado deveria apresentar um comparativo por cada documento fiscal autuado, o que não ocorreu.

Infração 01 subsistente.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 358,18.

Diante de tais considerações a Decisão da JJF foi pela Procedência em Parte do auto de infração, recorrendo de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Registra-se a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela JJF que desonerou o contribuinte parcialmente do crédito tributário lavrado no valor atualizado de R\$ 1.493.751,68 em 30/05/2022, conforme fl. 76, montante este superior a R\$ 200.000,00, de acordo com o Art. 169, I, “a” do RPAF/99, no qual conheço.

A autuada exerce como Atividade Econômica Principal, CNAE 4781-4/00 - *Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios* e sua forma de apuração do ICMS, conta corrente fiscal.

Na defesa, fls. 30 a 37, referente a infração 02, o autuado faz menção a Portaria nº 445/98, no seu art. 3º, mais especificamente o inciso III, onde discorre sobre agrupamento de mercadorias.

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

(...)

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

Solicita que o autuante reveja a forma de levantamento de estoque e proceda conforme o art. 3º, III da referida Portaria (fl. 32). Traz uma lista de mercadorias contendo descrição e código, onde diz ser possível efetuar o agrupamento destes produtos. Questiona também sobre a planilha que demonstre como o auditor chegou ao Preço Médio utilizado no levantamento das omissões para apuração da base de cálculo. Requer a nulidade da infração com base no art. 18 do RPAF/BA, por não ser possível identificar o montante do débito e falta de elementos suficientes para determinar a infração.

Pode-se observar na Informação Fiscal, fl. 57, a colocação do Auditor Fiscal *“O contribuinte alega que deveria ser agrupada as diversas mercadorias. Como agrupar se as mercadorias têm especificação, preço e qualidade diferentes, qual critério devia ser adotado? Qualquer que fosse o critério adotado para agrupamento seria motivo de alegações de ilegalidade por isto não foi utilizado agrupamento como pretende o contribuinte”*. Desta forma, é negado o pedido de agrupamento conforme art. 3º, III da Portaria nº 445/98. Em 30/08/2019 a 4ª JJF converte em diligência o referido PAF para à INFRAZ de Origem para que o autuante preste nova Informação Fiscal conforme determina o § 6º, art. 127 do RPAF: *“§ 6º A informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação”*.

O Auditor cumpre com a Diligência Fiscal, fl. 61, onde afirma que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado conforme o contribuinte alega, de acordo com o inciso III, art. 3º da Portaria nº 445/98, porém da “forma correta” agrupando códigos que continham a mesma descrição. Não apresenta fatos novos.

É possível observar através da lista de produtos, fls. 38 a 50, que existem inúmeras mercadorias que mudam apenas o tipo, como a exemplo de “Bermuda Juvenil Bicho Solto/Pitaia – COD. 30307”; “Bermuda Juvenil Masc. Bicho Solto/Pitaia – COD. 30311”; “Bermuda Infantil Bicho Solto/Pitaia – COD. 30304”; dentre outros, que são subgrupos de um mesmo produto. Situação esta que se enquadraria no agrupamento trazido pelo Art. 3º, III da Portaria nº 445/98. O aludido autuante também não presta informação sobre como chegou no “preço médio” trazido na planilha de omissões de saída.

Desta maneira, corroboro com o julgamento da 4ª JJF em tornar Nula a infração 02, visto que o Auto de Infração contém vício material e, invocando o artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF/BA, mantendo o julgamento de nulidade.

Voto pela Nulidade da infração 02, conforme julgado pela JJF, sendo que a infração 1 foi julgado pela procedência, portanto, PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, consequentemente, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129444.0015/15-0**, lavrado contra **SANTAGEN COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 358,18**, acrescido da multa de 60% com previsão no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS