

**A. I. Nº** - 279459.0018/22-5  
**AUTUADA** - ARMAZEM TOP ALTO LTDA.  
**AUTUANTE** - FERNANDO ANTONIO CANDIDO MENA BARRETO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 04.11.2022

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0185-05/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. Não é obrigatório no roteiro de estoques fazer-se o agrupamento das mercadorias de acordo com a NCM, pois até mesmo numa mesma posição fiscal é possível estarem classificados produtos com preços, características e apresentações diferentes. Afastada a aplicação do índice presumido de perdas previsto na Port. 445/98, por ser a autuada do ramo atacadista. Auto de Infração **PROCEDENTE**. 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 contextualizados para o formato das sessões virtuais.

Optou-se também por indicar neste relatório as folhas das principais peças existentes nos autos como orientação e localização por parte dos demais integrantes deste Colegiado.

No valor histórico total de R\$ 51.600,18, afora acréscimos, tem o presente auto de infração o seguinte descritivo:

**Infração 01 – 004.005.001:**

Omissões de Saídas: falta de recolhimento de ICMS relativo às operações de saídas de produtos tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, logo sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie em exercício fechado, conforme demonstrativos aplicáveis à auditoria, partes integrantes do lançamento de ofício.

Fatos geradores têm datas fixadas em 31.12.2019 e 31.12.2020.

Fundamentação legal esquadrinhada nos arts. 2º, I e 23-B, da Lei 7.014/96, c/c o art. 83, I, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais os arts. 4º e 5º da Port. 445/98, além da multa tipificada no art. 42, III, da lei antes citada.

O autuante apensa os seguintes documentos, dentre aqueles que interessam à demanda (fls. 04/20): termo de início da ação fiscal, demonstrativos analíticos e sintéticos dos resultados encontrados na auditoria de estoques (em papel, em excertos), CD contendo arquivos eletrônicos.

Em sua defesa (fls. 25/27), o contribuinte:

Acusa que o fisco não observou os preceitos da Port. 445/98, “vetores indispensáveis” (sic.) para que a auditoria de estoques seja realizada.

Transcreve o art. 3º da citada Portaria dando destaque para o inciso III, no qual se estipula que havendo similaridade nas descrições de mercadorias que façam indicar seja o mesmo produto, ou quando ocorrerem pequenas variações entre itens, como tamanho e cor, pode-se fazer o agrupamento como sendo um só item.

As planilhas elaboradas pela fiscalização apontam não só a NCM como também os códigos dos produtos, estes últimos usados apenas no controle interno da empresa. Logo não poderiam servir como parâmetro para a apuração de eventuais diferenças.

Isto porque neste PAF para um mesmo NCM podem existir uma série de códigos internos. O inciso III antes mencionado determina que a auditoria deverá fazer o agrupamento nestes casos.

Neste parâmetro, afirma que anexou planilhas fazendo o agrupamento, não identificando grandes diferenças, pois as eventualmente encontradas decorrem das situações previstas no art. 3º, §1º, da Port. 445/98, coeficientes percentuais de perdas ali estabelecidos.

Postula, por fim, a improcedência do crédito constituído.

Apensados pelo sujeito passivo, entre outros documentos, demonstrativos analíticos e sintéticos nos quais se adota o critério de reunir as mercadorias movimentadas com base na NCM, agrupando os códigos respectivos (fls. 28/135).

Em suas informações fiscais (fls. 138/139), o autuante: (i) assevera que pela atividade econômica da impugnante (atacadista) não são aplicáveis os coeficientes previstos no art. 3º, §1º, da Port. 445/98. (ii) sustenta não ser possível fazer a auditoria de estoques com base na NCM da mercadoria. O sistema de estoques é realizado e controlado pelo código e descrição do produto, de sorte que todo o levantamento de estoques se escorou na escrita fiscal digital (EFD) do autuado, de onde extraiu, com os respectivos códigos, as notas fiscais de entrada, de saída, descrições das mercadorias, inventários inicial e final de cada exercício, conforme apresentados nos demonstrativos fiscais. (iii) garante que as diferenças de estoque encontradas são mínimas para contribuinte do segmento de alimentos perecíveis, aliando a isso as quebras, furtos e roubos.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo mais necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

## VOTO

De início, vale frisar que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT – Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da peça ou defeitos de representação legal para o signatário da impugnação funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Passemos à análise de mérito da autuação.

A postulação estatal ora sob apreciação exige diferenças de ICMS em função de omissões de saídas de mercadorias sem a devida cobertura documental, isto é, sem emissão das notas fiscais correspondentes, diferenças estas identificadas através do levantamento quantitativo de estoques, por tipo de mercadoria, efetuado em exercícios fechados, precisamente os de 2019 e 2020.

Verifica-se que o trabalho fiscal foi desenvolvido levando em consideração os parâmetros referenciados na legislação de regência, especialmente os definidos pelo legislador da Port. 445/98.

Exerce a empresa atividade atacadista, consoante se retira do documento de fls. 140 e 141 (dados cadastrais da empresa). Nestas condições, não se aplicam os coeficientes marcados no art. 3º, § 1º, da Port. 445/98, pois estes só são tomados quando há o exercício de atividade varejista. Logo, o levantamento foi desenvolvido corretamente.

Por outro lado, a tarefa de agrupamento prevista no inciso III do art. 3º da Port. 445/98 não é obrigatória para o fisco fazer. A depender das circunstâncias, sendo operacionalmente a melhor alternativa para espelhar eventuais diferenças de estoque, pode a auditoria adotar este procedimento. Mas este sempre será uma opção, uma faculdade do Estado, sobretudo se ficar demonstrado que determinados códigos classificam o mesmo tipo de mercadoria, com pormenores que não interfiram – ou interfiram muito pouco – no seu preço e consequente tributação. Cor e tamanho são os critérios apontados pelo legislador, embora nada impeça que outras situações, perfeitamente caracterizadas, justifiquem o agrupamento. Apresentações diferentes, preços com grandes variações na mesma época, características distintas (peixe em postas, eviscerado ou filé, por exemplo) podem não permitir que seja feita a consolidação dos códigos.

Válido reproduzir o comando da Portaria:

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

*...*

*III - nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indique **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 (destacamos).*

Por outro lado, o que não soa razoável é promover o agrupamento dos códigos tendo como base a posição fiscal na NCM. Sabe-se que, mesmo dentro de uma só classificação fiscal, os produtos podem variar significativamente de preços, características, apresentações e até englobar produtos diferentes. Quanto mais genérica a classificação prevista, mais esta probabilidade aumenta. Veja-se alguns exemplos, tirados dos demonstrativos criados pela impugnante, todos com códigos de produtos distintos:

NCM 04051000 – Manteigas (fls. 98/99): incluiu-se na mesma situação um balde de 10kg, caixas com 18 potes de 200 g, caixas de 6kg com 12 potes de 500g, barras de 3 kg, dentre outras apresentações.

NCM 03038910 – Corvina (fls. 87/89): incluiu-se na mesma situação corvina inteira caixa de 15kg, posta de corvina, 15 pacotes de 1kg, posta de corvina sem rabo, corvina inteira, 500/800 g em 15 kg, corvina inteira importada, dentre outras apresentações.

NCM 04061090 – Requeijões (fls. 100/103): incluiu-se na mesma situação requeijão cremoso tradicional de 1kg, ricota fresca de 440 g, requeijão BD de 3,6 kg, requeijão cheddar cremoso, 12 copos de 200 g, requeijão puranata de BS de 1,8 kg, requeijão quatro queijos de BS de 1,6 kg, queijo parmesão ralado, dentre outras.

Os produtos foram indicados pela fiscalização 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.

A auditoria procedeu ao levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, qual seja, o de 2019 e 2020, oportunidade em que, mediante a apuração dos estoques iniciais existentes para cada mercadoria, mais as entradas efetuadas dentro do exercício, menos as saídas também efetuadas dentro do exercício, menos os estoques finais. De posse desta fórmula, como a auditoria identificou terem saído do estoque mais quantidades do que aquelas que restaram em estoque e que contaram com a emissão da nota fiscal respectiva, concluiu ter havido omissões de

saídas de mercadorias tributáveis, sem emissão da nota fiscal correspondente e, consequentemente, sem o destaque, registro formal e recolhimento do imposto devido. Este foi o caminho percorrido pelo fisco.

Agiu, portanto, em conformidade com os arts. 4º e 5º da Port. 445/98, abaixo colados:

*Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:*

*I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;*

*II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo;*

*III - no caso de omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas a tributação, deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Parágrafo único. No caso de verificação de omissão de saídas dentro dos limites percentuais estabelecidos no parágrafo único do art. 3º, deverá ser exigido o estorno proporcional do correspondente crédito fiscal.*

A iniciativa empresarial em fazer o levantamento quantitativo congregado na NCM se mostra generalizante demais, além dos parâmetros técnicos necessários à auditoria de estoques.

Por todo o exposto, é de se considerar a autuação PROCEDENTE, no montante de R\$ 51.600,18, mais os consectários de lei.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279459.0018/22-5**, lavrado contra **ARMAZÉM TOP ALTO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 51.600,18**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR