

PROCESSO - A. I. Nº 206896.0011/20-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MAVERICK COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA. – ME
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0160-04/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/01/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJP Nº 0438-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. NULIDADE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA BASE DE CÁLCULO. É nulo o lançamento que não demonstrar, com segurança, o processamento do valor da base de cálculo, obedecendo ao previsto pela Portaria nº 445/98 e a Lei nº 7.014/96. Apesar de efetuadas diversas intervenções nos autos pelo Autuante, oscilando entre apuração de saídas e de entradas, não resultou em indicação segura para o lançamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/08/2020, em razão da seguinte imputação:

***Infração 01 - 04.06.01:** Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios abertos de 2015 a 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 821.860,42, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

A 4ª JJF decidiu pela Nulidade do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0160-04/23-VD (fls. 231 a 238), com base no voto a seguir transcrito:

*“O autuado iniciou sua peça defensiva pugnando pela nulidade do Auto de Infração aduzindo que o imposto lançado de ofício foi apurado **mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto**, em relação aos exercícios de 2015, 2016 e 2017, sendo assim, o procedimento correto a ser adotado pelo autuante seria o previsto no artigo 2º, inciso I da Portaria nº 445/98, destacando a diferenciação entre o levantamento quantitativo em exercício em aberto e em exercício fechado, cujos procedimentos de fiscalização não são os mesmos.*

*De fato, a acusação se refere a levantamento quantitativo em **exercício aberto**, porém, os levantamentos levados a efeito se referem a **exercícios fechados**, cujas rotinas dos procedimentos são diferentes. A metodologia da execução é diferente na medida em que no exercício em aberto, é efetuada uma contagem física do estoque existente na data em que é iniciado o procedimento fiscal, enquanto que em exercício fechado é tomado como base os estoques inicial e final inventariados. Portanto, sem dúvida existe diferença entre os dois procedimentos, o que poderia, por este motivo, conduzir a nulidade do lançamento.*

Entretanto como os papeis de trabalho juntados aos autos pelo autuante indicam que se tratam de levantamentos em exercício fechado e tendo em vista as diversas intervenções ocorridas nestes autos, por ambas as partes, supero a nulidade arguida.

Existem outros dois questionamentos pelo autuado de fundamental importância nestes autos: o primeiro relacionado ao método de fixação do valor da base de cálculo e outro no tocante a mudança original de ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis para presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, decorrentes da indicação de omissões entradas de mercadorias, ou seja, o lançamento passou de apuração pura e simples de omissão de saídas para omissão de entradas.

Examinando as diversas planilhas elaboradas pelo autuante, constatei que, a cada intervenção efetuada pelo mesmo, chegou a um resultado diferente, ora omissão de saídas, ora omissão de entradas, em uma patente demonstração de insegurança no lançamento.

Para efeito de visualização objetiva dos fatos, efetuei a seguinte análise comparativa/ilustrativa:

a) – Lançamento original fl. 01:

- Exercício de 2015: Omissão de saídas ICMS apurado R\$ 413.353,71;

- Exercício de 2016: Omissão de saídas ICMS apurado R\$ 324.320,27;
- Exercício de 2017: Omissão de saídas ICMS apurado R\$ 84.186,44.

b) – 1ª informação fiscal fl. 47:

- Exercício de 2015: Omissão de saídas ICMS apurado R\$ 85.855,59;
- Exercício de 2016: Omissão de saídas ICMS apurado R\$ 63.871,19;
- Exercício de 2017: Omissão de saídas ICMS apurado R\$ 84.186,44.

c) – 2ª Informação fiscal fl. 69:

- Exercício de 2015: Omissão de entradas ICMS R\$ 90.852,43;
- Exercício de 2016: Omissão de entradas ICMS R\$ 134.589,50;
- Exercício de 2017: Omissão de saídas ICMS R\$ 88.599,17.

d) – 3ª Informação fiscal fl. 89:

- Exercício de 2015 – Omissão de saídas R\$ 274.761,60;
- Exercício de 2016 – Omissão de saídas R\$ 301.322,83;
- Exercício de 2017 – Omissão de saídas R\$ 60.118,76.

e) – 4ª Informação fiscal fl. 149:

- Exercício de 2015: Omissão de entradas ICMS R\$ 303.283,90;
- Exercício de 2016: Omissão de entradas ICMS R\$ 328.879,12;
- Exercício de 2017: Omissão de saídas ICMS R\$ 55.640,68.

f) 5ª Informação fiscal: Fl. 224: Manteve os valores apurados na quarta informação fiscal, porém, como houve inversão entre apuração original (omissão de saídas) para omissão de entradas, sugeriu que fosse mantido os valores originais lançados, apesar de refletirem omissão de saídas, e, em relação a majoração ocorrida para o ano de 2016, que fosse efetuado novo procedimento fiscal para exigir o imposto que considerou devido.

Além das discrepantes variações acima apontadas, consta que o autuante, para efeito de determinação do valor da base de cálculo, utilizou as seguintes “fórmulas” consoante está demonstrado pelo mesmo à fl. 213:

- Saídas s/nf. Critério adotado $EF:Vlr/Qte \times MVA$; Pr Médio; BC Saídas; ICMS Saídas.
- Saídas s/nf. Critério adotado $Entr.Vlr.Qte \times MVA$; Pr Médio; BC Saídas; ICMS Saídas.
- Saídas s/nf. Critério adotado $EF:Vlr/Qte \times MVA$; Pr Médio; BC Saídas; ICMS Saídas.

A Portaria 445/98 traz as seguintes orientações para fim de fixação do valor da base de cálculo nos casos de levantamento quantitativo de estoque:

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;

Art. 8º Para fins de apuração do débito de ICMS com base na presunção de que cuida o inciso II do artigo anterior:

I - a base de cálculo do imposto deverá ser apurada nos termos do inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/1996;

Já a Lei nº 7.014/96 assim determina em relação a fixação do valor da base de cálculo:

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.”

Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:

I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;

II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:

a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

b) inexistindo documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado:

1. o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

2. inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

c) quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento”.

Neste sentido, a Port. 445/98 orienta que, em se tratando de omissão de saídas, 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, enquanto que, em relação a omissão de entradas, deve ser considerado o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado.

São critérios claros e que deveriam, por igual, constar em planilha específica nos autos, separadamente, em conjunto com as demais necessárias a indicação precisa dos resultados alcançados, desde o lançamento inicial, para que fosse possível, através de uma revisão ou diligência, se admitir uma transformação em omissão de saídas para omissão de entradas, conforme indicado pelo autuante em sua última intervenção, ou seja, tais omissões deveriam estar demonstradas nos autos por ocasião do lançamento para que fosse possível exigir o imposto sobre o valor de maior expressão monetária.

Observe que na situação presente, consoante assinalado pelo autuado e não contestado pelo autuante, todos os produtos incluídos no auto de infração têm histórico de venda no exercício fiscalizado, de modo que o valor para aferição da base de cálculo deveria ser o preço médio das operações de saídas praticadas, nos termos do artigo citado, não havendo nesta hipótese que se cogitar em acréscimo de MVA para efeito de determinação da base de cálculo, consoante dito pelo autuante à fl. 213, posto que, só é admissível a inclusão da MVA para efeito de determinação do valor da base de cálculo nas situações previstas pelo Art. 23-B, inciso II da Lei nº 7.014/96, o que não é o caso.

Considero, também, que o fato do autuante apresentar 05 (cinco) resultados distintos em relação ao levantamento quantitativo relacionados aos períodos auditados, resulta em flagrante insegurança na determinação do valor da base de cálculo, e do próprio levantamento quantitativo, apesar de não ter sido questionado nos autos divergências em relação as quantidades, mas, em relação a fixação da base de cálculo além de agrupamento de mercadorias similares e inclusão de perdas.

Observe, ainda, que por ocasião da revisão fiscal levada a efeito para consideração do agrupamento de produtos similares e a aplicação do percentual de perdas, resultou em majoração nos valores reclamados, o que, na prática, deveria acontecer o contrário.

Em vista de tudo quando exposto, considero que o lançamento não reúne elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada, é que, com fulcro no Art. 18, inciso IV, “a” do RPAF/BA, julgo NULO o presente Auto de Infração.”

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Participou do julgamento o Conselheiro Henrique Silva de Oliveira em razão do Conselheiro Rafael Benjamin Tomé Arruty ter se declarado impedido.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS e multa em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de

documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2015 a 2017.

Constatado que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou totalmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 2.081.904,37, conforme extrato (fl. 240), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Segundo a Decisão recorrida, a nulidade decorreu de diversas situações, as quais resultaram na insegurança para a determinação da base de cálculo do imposto devido, iniciando pela utilização do critério do preço médio das entradas acrescido da MVA para obtenção da base de cálculo, critério previsto no Art. 23-B, II da Lei nº 7.014/96, o qual só deveria ter sido utilizado se inexistissem documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias em todo o período fiscalizado.

Depois, pelo fato do Autuante ter apresentado 5 (cinco) resultados distintos para o levantamento quantitativo dos períodos auditados, após questionamentos do critério de fixação da base de cálculo, agrupamento de mercadorias similares e inclusão de perdas, conforme demonstrado a seguir:

Levantamentos	Exercício 2015	Exercício 2016	Exercício 2017
Lançamento Original (fl. 01)	413.353,71	324.320,27	84.186,44
1ª Informação Fiscal (fl. 47)	85.855,59	63.871,19	84.186,44
2ª Informação Fiscal (fl. 69)	90.852,43	134.589,50	88.599,17
3ª Informação Fiscal (fl. 89)	274.761,60	301.322,83	60.118,76
4ª Informação Fiscal (fl. 149)	303.283,90	328.879,12	55.640,68

Ressalto que os valores grafados em vermelho, relativos aos exercícios de 2015 e 2016 na 2ª e na 4ª Informações Fiscais, significam a alteração da preponderância das omissões de entradas sobre as omissões de saídas, sendo que a descrição da infração somente apontou a ocorrência de omissões de saídas.

Também foi externado na Decisão recorrida ser incompatível que a aplicação dos percentuais de perdas tenha resultado em aumento dos valores exigidos, como ocorreu na 3ª Informação Fiscal.

Somente os motivos acima relatados já me fazem concordar com a nulidade do Auto de Infração, mas ainda devo acrescentar a nulidade alegada pelo Autuado quanto à descrição da infração, que pontuou que o levantamento quantitativo teria sido realizado em estoque aberto, quando efetivamente ocorreu em estoque fechado, já que se tratou de exercícios anteriores.

Diante do exposto, aquiesço com a Decisão recorrida e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a Decisão de piso que julgou o Auto de Infração NULO.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou NULO o Auto de Infração nº 206896.0011/20-0, lavrado contra **MAVERICK COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA. – ME**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 5 de dezembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS