

PROCESSO	- A. I. N° 206896.0016/21-0
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- RESTOQUE COMÉRCIO DE CONFECÇÕES DE ROUPAS S/A (VESTE S.A. ESTILO)
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF n° 0028-03/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19.08.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0180-11/24-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada no levantamento fiscal, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Após o refazimento do levantamento dos fatos ocorridos em 2017, foi encontrada omissão de entradas de mercadorias tributadas, diferente da infração inicialmente lançada. Se mantida a infração apurada em 2017, se caracterizaria mudança de fulcro da infração. Mantida a decisão da JJF. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se os autos de Recurso de Ofício interposto em razão da decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal – JJF, conforme Acórdão 3ª JJF n° 0028-03/24-VD, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2021, para reclamar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 338.472,99, em decorrência de uma infração, descrita a seguir:

Infração 01 – 004.005.001: 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 em exercícios fechados (2016 e 2017), mais multa de 100% prevista no art. 42, inc. III da Lei n° 7.014/96.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide em 22/02/2024, conforme acórdão, fls. 301 a 315, quando e decidiu pela Procedência Parcial do lançamento, em decisão unânime.

O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

VOTO:

O Defendente alegou que o presente Auto de Infração é nulo, devido ao cerceamento de defesa pela escassez e inconsistência do trabalho realizado pelo Autuante – AGRUPAMENTO INDEVIDO DE MERCADORIAS.

Disse que resta mais que evidenciado, a superficialidade e fragilidade do trabalho feito pelo Autuante, vez que incumbe ao Fisco provar de forma cabal e correta a ocorrência da omissão de saída apurada, sendo insanável, considerando os erros cometidos e demonstrados pela Defesa.

Sobre esta alegação, conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”.

Por outro lado, durante o exercício do contraditório, restando comprovado que há dados divergentes na apuração realizada pelo Autuante, nada impede que o levantamento fiscal seja refeito, ajustando-se o montante

do crédito tributário devido, dando-se ciência ao Autuado e concedendo prazo regulamentar para manifestação, o que se verificou no presente PAF.

Sobre a alegação de que houve erro no levantamento fiscal, trata-se de avaliação do mérito da autuação e será analisada oportunamente neste voto.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo defendant, o PAF está revestido das formalidades legais, não se constatou violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade requerida nas razões de defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência por estranho ao feito ou perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

Vale ressaltar que o Autuante refez o levantamento fiscal em atendimento à solicitação dessa Junta de Julgamento Fiscal, a análise dos fatos e demonstrativos carreados ao processo não depende de conhecimento técnico especializado e os elementos existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS 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 em exercícios fechados (2016 e 2017).

O Defendente informou que comercializa diversas peças de vestuário e identifica cada produto com suas especificações e particularidades através de um código, a fim de controlar efetivamente seu estoque.

Disse que possui diversos produtos com nomenclaturas/descrições parecidas ou iguais, mas com códigos distintos, em razão de suas peculiaridades/atributos (tamanhos, cores, tecidos, estampas etc.), inclusive com NCM e valores distintos, os quais não podem nem devem ser considerados como o mesmo produto.

Alegou que houve o agrupamento indevido de produtos, sem considerar referidos códigos individualizadores e que existem diversos códigos para cada produto, e estes sim, deveriam ter sido considerados pela Fiscalização para apontamento e instrução do lançamento, o que não foi feito.

Na Informação Fiscal, o Autuante disse que revisou os dados contidos na EFD fornecida pelo Defendente, e constatou as causas das inconsistências dos resultados encontrados, ao observar que ao exportar do programa SIAF para o Excel, ocorreram modificações nos códigos dos produtos, resultando divergências questionadas e ora sanadas, com as novas apurações.

Informou que foi realizado novo processamento com a unificação dos códigos dos produtos, conforme planilhas acostadas aos autos, ficando reduzidas as omissões para os seguintes valores:

EXERCÍCIO	ENTRADAS	SAÍDAS
2016	4.535,81	6.178,09
2017	-	4.272,95

Na manifestação apresentada, o Defendente destacou que na apuração originalmente efetuada pelo Autuante (fl. 221) inexiste qualquer omissão de saída no exercício de 2017, no entanto, na sua informação à fl. 215 afirma o contrário, pois os valores estão supostamente invertidos ou totalmente errados.

Afirmou que apesar da inversão na Informação Fiscal à fl. 215, de acordo com o novo trabalho fiscal existe omissão de saídas no exercício de 2016 no valor de R\$ 6.178,09 e inexiste qualquer omissão e saídas no exercício de 2017.

Apresentou o entendimento de que a retificação comprova a existência de falha na determinação da infração, o que gera elevada insegurança jurídica à demanda. Disse que se constata uma significativa diferença entre os valores apontados pela Fiscalização e após a realização da diligência, o que revela a indeterminação do valor exigido nesta autuação.

Observo que os questionamentos apresentados pelo Defendente foram superados com a realização de revisão fiscal realizada pelo Autuante que acostou aos autos novos demonstrativos e foi concedido prazo para o Impugnante se manifestar.

Como já mencionado neste voto, o § 1º do art. 18 do RPAF admite o saneamento do Auto de Infração no caso de incorreções ou omissão desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do

débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo. Portanto, quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção, o que se observou no presente processo.

O Autuante fez as devidas correções, quando prestou a última Informação Fiscal, inclusive a retificação dos valores do exercício de 2017. Disse que apurou os seguintes resultados:

EXERCÍCIO	ENTRADAS	SAÍDAS
2016	4.535,81	6.178,09
2017	4.272,95	-

Considerando que o valor apurado no exercício de 2017, que não contemplava omissão de entradas, afirmou que aguarda o julgamento do CONSEF.

A acusação fiscal originalmente efetuada se refere à falta de recolhimento do ICMS 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. Portanto, foi exigido o imposto apurado sobre omissão de saídas de mercadorias tributáveis, nos exercícios de 2016 e 2017.

Quanto ao exercício de 2016, ficou mantida a exigência do imposto no valor de R\$ 6.178,09 calculado sobre a omissão de saídas, conforme demonstrativos elaborados pelo Autuante e quadro constante na informação fiscal à fl. 292, e o Defendente não apresentou qualquer elemento novo para contrapor o valor apurado.

Em relação ao exercício de 2017, na apuração realizada na revisão fiscal, foi apurada omissão de entradas, conforme quadro elaborado e informação do Autuante à fl. 291. Entretanto, o lançamento originalmente efetuado não foi mencionado que houve omissão de entradas de mercadorias tributáveis no referido exercício.

No Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, a infração, destinado à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando fulcro da autuação. Ainda contém um campo denominado “descrição dos fatos”, que se destina à especificação das circunstâncias que envolvem os fatos apurados, ou seja, neste campo pode ser informado dados acessórios ou prestadas as informações complementares que não deve apresentar divergência com aquele que constitui o enunciado principal constante no campo “infração”.

Quanto à possibilidade de mudança no fulcro da autuação, tal mudança não é admitida no lançamento tributário, haja vista que, depois de realizado o lançamento e se conclui que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do lançamento para que, mediante nova ação fiscal (se possível), seja renovado o procedimento a salvo dos vícios. Não se pode acrescentar acusação fiscal ou majorar os valores originalmente lançados no Auto de Infração, e a irregularidade citada pelo autuante não constou no lançamento original. Portanto, é nula a exigência do imposto correspondente ao exercício de 2017.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 6.178,09 correspondente ao exercício de 2016.

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 200.000,00, a 3ª JJF interpôs o Recurso de Ofício com fundamento no art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99.

VOTO

Inicialmente observo que a decisão da 3ª JJF, desonerou o sujeito passivo, reduzindo o crédito tributário lançado de R\$ 338.742,99, para R\$ 6.178,09, em valores históricos, conforme o acórdão, fls. 301 a 314, razão pela qual se justifica a remessa dos autos para apreciação em segunda instância, restando cabível o presente recurso.

A arguição de nulidade suscitada pela defesa foi afastada pela JJF com base no que dispõe o RPAF/99 no seu art. 18º, § 1º, vez que o argumento apresentado trata de matérias meramente formais.

Quanto ao mérito, a infração exige o ICMS decorrente da falta de recolhimento 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 em exercícios fechados para os fatos geradores ocorridos em 2016 e 2017.

O pedido de diligência a ser realizada por Fiscal estranho ao feito, foi indeferido, contudo, o próprio autuante em processo de revisão refez o levantamento fiscal decorrente dos questionamentos referentes a diversos pontos do levantamento quantitativo, pela JJF. Assim, o

autuante apresentou novos valores para a infração com acentuada redução, tendo efetuado nova revisão quando prestou nova informação frente a manifestação do contribuinte.

No julgamento, o Relator acolheu a revisão procedida pelo autuante, contudo, considerou procedente apenas a exigência do ICMS devido em 2016 decorrente da constatação de saídas de mercadorias em valor superior às entradas, exigindo apenas o imposto no valor de R\$ 6.178,09, o que foi acolhido pelos demais membros da JJF.

A justificativa de tal decisão, qual seja: considerar apenas o novo valor apurado em 2016 e desconsiderar o apurado em 2017, se fundamentou no fato de a acusação originalmente ter se referido à falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, sendo que após o refazimento do levantamento de 2017 se encontrou omissão de entradas de mercadorias tributadas. Portanto, foi mantida apenas a exigência do ICMS no valor de R\$ 6.178,09 calculado sobre a omissão de saídas, mesma ocorrência verificada após o processo de revisão.

Quanto a 2017, o Relator destacou que na revisão fiscal, foi apurada omissão de entradas, que não corresponderia a infração original, vez que nesta não foi sequer mencionado a omissão de entradas de mercadorias tributáveis.

Disse o Relator que caso considerasse também o valor encontrado para 2017 (omissão de entradas), estaria caracterizada a mudança no fulcro da infração, procedimento não admitido no lançamento tributário.

Aduziu ainda que após realizado o lançamento, se constatar que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do mesmo para que, mediante nova ação fiscal, seja renovado o procedimento a salvo dos vícios, e que: *“Não se pode acrescentar acusação fiscal ou majorar os valores originalmente lançados no Auto de Infração, e a irregularidade citada pelo autuante não constou no lançamento original. Portanto, é nula a exigência do imposto correspondente ao exercício de 2017.”*.

O argumento da mudança de fulcro de parte da infração referente ao exercício de 2017 tem fundamento uma vez que o levantamento inicial apurou omissão de saídas e após a revisão apenas omissão de entradas, fato que altera a motivação da infração originalmente indicado no lançamento e não é admitido por violação ao art. 146 do CTN.

Efetivamente o Código Tributário Nacional no citado artigo estabelece que a modificação do critério jurídico adotado em um lançamento, somente poderá ser alterado em relação aos fatos subsequentes à sua introdução. Ou seja, depois de efetuado um lançamento, o critério jurídico nele aplicado não poderá ser modificado no que se refere aos fatos compreendidos naquele ato. Portanto, mesmo que a Administração Pública constate que foi adotado um entendimento equivocado, a alteração dele é vedada com o fim de justificar o ato praticado.

Quando o Fiscal executa o roteiro de levantamento quantitativo de estoque por item de mercadoria, sempre poderá encontrará omissão de entrada ou de saída de mercadorias, ou de ambos, devendo exigir o imposto daquela de maior valor para evitar duplicidade de cobrança.

No caso em análise, tendo o levantamento conduzido a exigir o imposto decorrente de omissão de saída por ter o autuante encontrado apenas omissão de saídas, e quando da revisão e refazimento do levantamento encontrou apenas omissão de entradas, se mantida a exação, se caracterizaria mudança de fulcro da infração.

Tanto assim que, se mantida a cobrança de 2017, ou seja admitida a omissão de entradas, o ICMS exigido decorreria das operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o registro na escrita fiscal, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto, conforme previsto no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96. Ou seja, mudaria a base legal que fundamentou a exação inicial.

Portanto, a decisão da 3ª JJF não merece reparos e deve ser mantida.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206896.0016/21-0, lavrado contra **RESTOQUE COMÉRCIO DE CONFECÇÕES DE ROUPAS S/A (VESTE S.A. ESTILO.)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.178,09**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 15 de julho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS