

A. I. Nº - 206896.0016/21-0
AUTUADO - RESTOQUE COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE ROUPAS S/A
AUTUANTE - OTHONIEL SANTOS FILHO
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12/03/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0028-03/24-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. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2021, refere-se à exigência de R\$ 338.472,99 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

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, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2016 e 2017).

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 27 a 57 do PAF. Informa que tem por atividade social a comercialização de peças de vestuário, notadamente no varejo.

Em função de suas atividades comerciais, reconhece que é contribuinte do ICMS e, sendo assim, está compelido ao pagamento do mencionado imposto ao Estado da Bahia, quando praticar o fato gerador da referida exação.

Entende que a acusação fiscal será anulada, alegando que em nenhum momento houve violação às normas estaduais por inexistência das supostas diferenças apontadas pela Fiscalização. Diz que comprovará a incompletude no critério adotado na atividade de auditoria da Fiscalização e ainda o valor exorbitante da multa aplicada no presente Auto de Infração.

Diz que apresenta os motivos que ensejam a anulação/improcedência do lançamento tributário em epígrafe, quer por ser ilíquido e incerto, quer pela ausência de comprovação pela Fiscalização quanto à suposta omissão de saída de mercadorias, em razão de não ter o Autuante diligenciado, como lhe é devido, em busca de outros documentos que deem suporte físico a presente autuação, em respeito ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Comenta sobre a tempestividade da defesa e alega 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.

Destaca que a Fiscalização ao lavrar o presente Auto de Infração, baseou-se em premissas equivocadas, tendo em vista que não analisou de maneira satisfatória os registros fiscais e contábeis do Impugnante. Isso porque, se trata de uma empresa grande varejista, conhecida nacionalmente, 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, assim como é procedido no mundo todo.

Informa que ao analisar o trabalho elaborado pela Fiscalização ficou surpreso ao verificar a existência de agrupamento na movimentação fiscal. Ou seja, o mínimo necessário para o cruzamento das informações para fins de movimentação de estoque, qual seja o código de cada produto, de forma individualizada, não foi considerado no trabalho realizado pelo Autuante, vez que houve o agrupamento indevido de produtos, sem considerar referidos códigos individualizadores.

Indaga, como é possível detectar omissão de saída, sem mensurar quantitativamente no estoque, quais exatas mercadorias fazem parte do estoque do Impugnante, sem se utilizar dos códigos de cada item.

Diz 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.

Apresenta o entendimento de que a mistura dessas informações, com o indevido agrupamento de produtos, só confirma que o trabalho realizado pelo Autuante é escasso e inconsistente, uma vez que para levantamento das informações, deixou de denominar cada produto com seu respectivo código, o que distingue o atributo de cada item, seja relativo a cor, tecido, tamanho, entre outras individualidades de denominada grade de produtos.

Afirma que a movimentação de estoque por código de produto é imprescindível para apontar eventuais diferenças de estoque, a fim de alegar eventual omissão de saída, não bastando apenas um agrupamento por determinada descrição da mercadoria, fixada pela Fiscalização, por critério desconhecido.

Entende restar claro que o lançamento fiscal foi realizado de forma completamente precária e equivocada, pois é totalmente inviável uma apuração baseada por agrupamento de mercadorias, efetivado por critério determinado pela Fiscalização de forma totalmente equivocada, já que conforme já dito 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.

Afirma que não é possível considerar como mesmo produto um vestido xadrez curto com um vestido xadrez longo, por exemplo, por óbvio o longo tem um custo superior pois demanda mais tecido, além de outro valor agregado, embora seja muito similar ao curto, mas em hipótese alguma pode ser considerado o mesmo produto e agrupadas como um único produto.

Destaca, exemplificativamente, a realização de agrupamentos pelo Autuante, para o produto denominado no agrupamento efetivado por ele como VESTIDO, conforme planilha de Apurações anexadas na lavratura dessa autuação para o exercício de 2017.

Nessa conclusão, o produto 15.04.1926 (vestido xadrez pb), denominado no grupo VESTIDO do Autuante, resultou em supostamente 400 saídas sem nota fiscal. Na demonstração analítica desses itens (trabalho fiscal), constata-se que em verdade existem diversos vestidos, de toda a natureza e tipos, com particularidades distintas, agrupados de forma indevida como se fossem o mesmo produto, o que resulta apuração totalmente divergente da realidade.

Alega restar claro que a fiscalização não apurou as omissões detectadas de forma correta, considerando que o estabelecimento autuado possui diversos produtos com denominações comerciais similares e até mesmo iguais, no entanto, com códigos numéricos únicos, para individualizar cada mercadoria pela sua respectiva grade de confecção, haja vista tratar de vestuários que possuem, por exemplo, para uma determinada calça, tamanhos diferentes (extra grande- XL, grande-X, médio-M, pequeno-P e super pequeno-PP), além do que há a variação de cores, gerando mais um critério que individualiza os produtos (branca, vermelha, azul, verde,

amarela, etc), bem como há variações de tecidos de calças que tornam estas em produtos totalmente diferentes entre si, tais como jeans, sarja, cetim, ceda, couro, etc, inclusive em relação ao preço.

Pergunta: Como afirmar que os critérios desse agrupamento se apresentam seguros ou razoáveis para demonstrar diferenças de estoque do Impugnante? Entende que o critério, além de inseguro, é equivocado.

Informa que, cumprindo com seu dever, controla seus produtos não somente com a mera descrição de suas mercadorias que por muitas vezes é genérica, mais sim individualmente, tendo cada qual seu código de item, e, por isso a legislação exige a fixação de códigos de produtos para de fato o controle de suas mercadorias serem efetivos e exatos.

Diz que este é um requisito do Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008 e alterações, que aprovou o manual do SPED-EFD-ICMS/IPI o registro de produtos deve ser com código único.

Ressalta que o trabalho do Autuante foi baseado sem considerar o código de cada item para uma conclusão correta, não sendo possível finalizar o trabalho com uma correta apuração.

Para demonstrar de forma mais detalhada o impacto desse agrupamento realizado, informa que passa a demonstrar o exemplo do grupo BLAZER.

Aparentemente, o Autuante uniu os dois produtos denominados “Blazer Clark” – código 38.70.0003 e “Blazer Londow White” – código 23.04.0329 para a movimentação de estoque, supondo omissão de 9 saídas em 2017 como se fosse um único produto. Considerou Estoque Inicial = 0, entradas = 15; saídas 6 e Estoque Final = 0, apurando indevidamente uma suposta omissão de saídas em 9 produtos ($EI + E - S = EF$) $0 + 15 - 6 = 9$).

Informa que realizou o confronto de suas operações através dos inventários final e inicial, entradas e saídas e chegou à conclusão de que não existe omissão de saída para nenhum dos produtos indicados pelo fiscal. O “Blazer Clark” – código 38.70.0003 tinha Estoque Inicial = 0; Entradas = 6; Saídas = 5; Estoque Final = 1, logo nenhuma diferença de estoque para este produto. Assim como para o “Blazer Londow White” – código 23.04.0329 - tinha Estoque Inicial = 0; Entradas = 9; Saídas = 1; Estoque Final = 8, também sem qualquer diferença.

Quando o agente agrupa os dois tipos de Blazers, sem considerar o código, apura um equivocado resultado de estoque, como se viu no exemplo supra comentado e para comprovar o alegado, demonstra as respectivas entradas dos produtos registradas em seu SPED-EFD (ICMS/IPI).

Diz ser possível constatar através das chaves de acesso das NF-e de entrada, que entraram 6 “Blazer Londow White” – código 23.04.0329 e 9 “Blazer Clark” – código 38.70.0003.

Em relação às saídas, diz que comprova que saíram 05 produtos do código 23.04.0329 e 1 item do código 38.70.0003, totalizando 06 saídas. As saídas, 3 itens foram via cupom fiscal e outros 3 via NF-e. No entanto, por alguma razão desconhecida, o Autuante não considerou o estoque final desses produtos registrados

Informa que na consulta item a item, constatou essa divergência, pois analisando somente o item autuado Blazer Londow White” – código 23.04.0329, jamais a Impugnante obterá essa informação. O critério do trabalho fiscal não tem cabimento para esse tipo de auditoria.

Frisa que são itens totalmente diferentes, com valores distintos e particularidades, os quais deveriam ser apurados separadamente para uma correta aferição de divergências, segundo o código de cada produto, pois assim estão formalizados em todos os documentos fiscais da empresa.

Com base no trabalho elaborado pelo Autuante, alega restar claro que este não individualizou cada produto (código a código), realizando o levantamento de uma forma geral/genérica das mercadorias da Impugnante, talvez pelo simples nome genérico de suas descrições, a fim de determinar a suposta infração de forma totalmente equivocada, havendo incongruência de

critérios e até aberrações de erros no cotejo de produtos evidentemente diferentes, como demonstrado, além de não considerar informações declaradas no SPED-EFD (ICMS/IPI), no que tange ao inventário final e inicial da Impugnante.

Pergunta, como é possível autuar por suposta omissão de saída, sem sequer identificar os exatos produtos que supostamente saíram sem emissão de documentação fiscal no relatório de conclusão?

Sobre isso, ressalta que é dono de lojas de grifes cujos consumidores não admitem retirar seus produtos sem a emissão do correspondente cupom fiscal, e isso se dá em face do relevante valor das mercadorias e propiciar eventuais trocas. Não há como vender sem emissão de documentos fiscais em suas lojas, além do que é empresa de capital aberto auditada por empresa de auditoria independente e pela CVM.

Entende restar claro que existem agrupamentos que não se trata do mesmo produto, devendo ser consideradas as totalidades de espécies de produtos pelos seus respectivos códigos.

Repete que existe um código numérico distinto para cada item, a fim de individualizar as mercadorias e este deve ser utilizado para fins de movimentação de estoque, tanto inventários quanto nos documentos de entradas e saídas.

Assim, entende que é injustificável o agrupamento de vários produtos de uma “mesma categoria”, sem considerar o código de cada item, o qual diverge em inúmeras situações.

Reitera que a não abertura dos itens, código a código para correta aferição de quantidade de entradas, saídas, e ainda, estoque inicial e final, além de tecnicamente totalmente equivocado, causa insegurança quanto a determinação da infração e consequentemente gera nítido cerceamento de defesa à impugnante, ferindo a carta magna.

Ressalta que os erros no cotejo do trabalho fiscal evidenciam que a determinação do crédito tributário está totalmente em desconformidade com a legislação tributária de regência, estando comprovado que o Autuante não atendeu ao disposto no artigo 142 do CTN.

Diz 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 os erros cometidos e demonstrados pela Defesa no lançamento fiscal.

Afirma que o Fisco tem o dever de envidar todos os esforços no sentido de transparecer a realidade dos fatos, de forma a possibilitar a constatação da ocorrência ou não do fato, e, não havendo provas de que houve omissão de saída, não pode a autoridade lançá-los por conta própria. Assim, pleiteia pelo julgamento de total improcedência da presente autuação, em razão da inexistência de ocorrência de omissão de saída para as referidas mercadorias, por erro no agrupamento de produtos que ensejou conclusão equivocada na auditoria fiscal.

Com base no relato da infração, a presente autuação foi lavrada por omissão de saída de mercadorias, em decorrência de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado.

Alega que se torna de suma importância entender que o Impugnante é empresa de capital aberto e que atua na comercialização de peças do vestuário em todo o território nacional, sendo reconhecida no mercado de varejo e possuindo um público da classe A.

Afirma que não há razão alguma para infringir as normas tributárias e muito menos praticar conduta criminosa. Diz que age dentro da legalidade, sempre, pois é obrigatoriamente submetido a auditoria independente e pela CVM.

Registra que em razão da era tecnológica da informação, atualmente as informações fiscais e contábeis são registradas de forma eletrônica, ou seja, todo o volume de negócios é registrado num sistema, da mesma forma que toda a movimentação contábil, financeira e fiscal.

Diante disso, alega que a documentação utilizada pela Autoridade Fiscal para fundamentar o presente Auto de Infração foi equivocadamente auditada, pois conforme será demonstrado houve a efetiva apuração dos valores relativos ao ICMS nos períodos imputados, não havendo que se falar em omissão de saída.

Informa que apesar de ter um bom sistema e controle, como todos os outros contribuintes desta Nação, sofre com eventuais confrontos com suas declarações EFD-ICMS/IPI-SPEDs. Isso não significa dizer que o contribuinte tenha burlado a lei, de forma alguma.

Acrescenta que o presente Auto de Infração foi lavrado com base somente nas informações constantes no EFD-ICMS/IPI- SPED, entretanto, houve movimento de todo estoque do período autuado, com base nos códigos de seus produtos, mesmo sem saber se o levantamento fiscal considerou parte dos produtos ou 100% dos itens de estoque ou, ainda, se incluiu outros materiais de uso e consumo na infeliz movimentação por agrupamento, a fim de obter a real base de cálculo do imposto.

Diz que o resultado apurado pela empresa foi que a base de cálculo do imposto (valor das saídas supostamente omitidas) é totalmente inferior ou inexistente à base de cálculo encontrada pela Fiscalização, conforme se denota no resumo demonstrado que elaborou e íntegra da movimentação em documento anexo via mídia digital (Doc. 01).

Frisa que embora não reconheça tais apontamentos, efetivou a movimentação com base nos códigos de seus produtos e detectou que se houvesse um trabalho analítico pela Fiscalização antes da lavratura do Auto, a fim de verificar item a item (por código) X documentação fiscal, as omissões de saída apontadas jamais existiriam.

Conclui restar claro que o trabalho realizado pela Fiscalização está totalmente em desacordo com a verdade real dos fatos e, sendo assim, como a Fiscalização, não deu ao Impugnante a oportunidade de apurar se houve ou não eventuais inconsistências em seu sistema EFD-ICMS/IPI, não observou a verdade material dos fatos, e, por consequência, entendeu que houve omissão de saídas decorrente da sua suposta divergência de registro de saída de mercadorias, mas esse entendimento não deve prosperar, pois está absolutamente equivocado, inclusive pelo indevido agrupamento de produtos.

Por todas estas razões, apresenta nesta oportunidade sua movimentação de estoque de todo período autuado (Doc. 01), a fim de comprovar que o trabalho da Fiscalização está totalmente equivocado e eivado de vícios, considerando que a base de cálculo obtida pelo Impugnante é totalmente inferior a obtida pela Fiscalização.

Frisar, também, que todas as mercadorias que entram e saem do estabelecimento constam em documento fiscal, sendo assim, seria necessário, análise de item a item para que o trabalho da Fiscalização fosse efetivo, o que não ocorreu.

Cita como exemplo o item “VE LORENA” – código 15.04.1599, em que a Fiscalização não considerou 5 entradas no estoque do respectivo produto, bem como deixou de considerar as 6 saídas do produto:

Do mesmo modo, para o item “VE PERUANO KIDS” – código 15.04.1525, em que a fiscalização desconsiderou 7 itens no estoque inicial de 2016 (final de 2015) e todas as saídas dos 8 produtos contidos no estoque no exercício de 2016.

Entende que não deverá recolher aos cofres estaduais a importância referente ao ICMS e/ou multa por suposta omissão de saídas, porque existem erros na lavratura dessa infração e que nada é devido pela Impugnante.

Alega que não se sabe a razão e/ou critério, mas o Autuante, de forma totalmente equivocada, agrupou os produtos da Impugnante para a movimentação. Diz que é possível identificar que a análise da Fiscalização é duvidosa, ou mesmo inconsistente, pois além de deixar de analisar

qualquer outro documento da Impugnante, também agrupou as mercadorias sem qualquer tipo de indicação no critério adotado.

Mesmo com eventuais equívocos existentes no arquivo magnético, alega que a Fiscalização conseguiria ter averiguado que não houve omissão de saídas se tivesse analisado com cautela a documentação fiscal e considerado códigos de produtos de forma individualizada na auditoria fiscal.

Reafirma que não houve qualquer saída do estabelecimento desacompanhada de nota fiscal, logo, inexistente omissão de saídas e, conseqüentemente, inaplicável a pretendida multa de obrigação acessória e imposto.

Afirma que o Auto de Infração está calcado em razões que não fazem jus a verdade material. Portanto, devem a autuação e a multa ser anuladas em sua íntegra, pois, em nenhum momento, a Impugnante infringiu os artigos citados nesta autuação.

Informa que, com base nos testes realizados, apresenta outras considerações.

Por exemplo, o item “TS FOLLOW YOUR WINGS” – código 03.02.0996, na movimentação realizada pela Fiscalização, se constata a suposta omissão de saída de 2 itens.

Supondo que se a Fiscalização esteja apurando somente o item “TS FOLLOW YOUR WINGS” – código 03.02.0996, constata-se no trabalho do Impugnante, realizado através dos inventários final e inicial, entradas e saídas que não há omissão de saída para o citado produto. Duas entradas em 2016 e duas saídas no mesmo exercício:

Observa que apesar de a Fiscalização não computar as 2 saídas do produto “TS FOLLOW YOUR WINGS” – código 03.02.0996, a Defesa faz prova da saída dessas 2 peças, desconsideradas pela Fiscalização no Estoque Final, conforme informações extraídas do SPED-EFD (ICMS-IPÍ) e fita detalhe/cupom fiscal.

Registra que essas duas vendas (no valor de R\$ 58,00 cada, totalizando R\$ 116,00) não foram consideradas pela Fiscalização e por essa razão se detectou uma falsa omissão de saída de 2 itens.

No entanto, quando se consulta a relação de saídas apresentada pela Fiscalização no exercício de 2016 “Restoque - 10005 - Saídas 2016”, as duas saídas estão relacionadas:

Repete que não se sabe a razão dessas informações não terem sido captadas no relatório de conclusão do Autuante, já que o Impugnante apurou a integralidade de seus documentos fiscais e chegou em resultado totalmente diferente ao da Fiscalização.

Outro exemplo é o produto “BERMUDA BE ÁGUA DAMIEN” – código 17.44.0128, extraído do trabalho da fiscalização, com 1 omissão de saída:

Supondo que a fiscalização esteja se referindo ao produto “Bermuda Be Água Damien” – código 17.44.0128, constata que em verdade não existe omissão de saída para este produto. Em verdade, na apuração da equivocada conclusão de omissão de saída, a Fiscalização deixou de considerar (a) 1 item no estoque inicial de 2017, (b) 1 saída/venda deste produto e (c) 1 item no estoque final de 2017.

Afirma que tanto a entrada desse produto, como a saída encontram-se no SPED-EFD, com a indicação do documento fiscal e o mesmo ocorre na consulta do inventário.

Observa que na consulta da relação acostada pela Fiscalização do inventário de 2016 (inicial de 2017), o item “Bermuda Be Agua Damien” – código 17.44.0128 está devidamente arrolado. No entanto, no relatório de conclusão da Fiscalização, consta que não existe estoque inicial para a “Bermuda Be Agua Damien” – código 17.44.0128.

Além disso, alega que apesar de constar na relação de saída da auditoria fiscal uma venda do citado produto, no relatório de conclusão da fiscalização consta que não existem vendas para esse produto.

Mais uma vez, apenas para comprovar a saída do item “Bermuda Be Agua Damien” – código 17.44.0128, acosta a fita detalhe – cupom fiscal da respectiva venda, comprovando que não houve omissão de saída, pois houve venda com a regular emissão de cupom fiscal.

Afirma que isso só denota que há grave divergência nesse trabalho fiscal, o que comprova que o Auto de Infração teria sido evitado se os trabalhos fiscais fossem realizados com inquirição e cuidado.

Apenas para fins de esclarecimentos, os códigos de produtos inseridos nos cupons fiscais possuem uma numeração maior que os códigos comuns (inclusão de 4 dígitos ao final do código do produto, correspondente à grade), mas fato é que o código real do produto sempre está contido nessa numeração, o que não gera nenhum tipo de prejuízo ao erário.

Acrescenta que a esta Junta de Julgamento Fiscal cabe tomar decisão calcada na realidade dos fatos, ou seja, na certeza da infração cometida, pois do contrário ninguém pode ser punido por suposta omissão. E se inexistente omissão de saídas, não pode o Impugnante ser punido com a cobrança do tributo e multa, sendo certo que a autuação será anulada pela ausência de códigos dos itens, na apuração fiscal.

Também alega que um grave equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal diz respeito às mercadorias de uso e consumo da empresa.

Registra que no relatório de conclusão foram consideradas pelo Autuante diversas saídas sem nota fiscal, no entanto, de itens de uso e consumo, os quais são utilizados na venda das mercadorias, ou seja, fazem parte das despesas de entrega do produto às consumidoras finais e, portanto, não há de fato qualquer saída por meio de nota fiscal destes produtos, vez que não são comercializados.

Afirma que não emite Nota Fiscal para envelopes, dentre tantos outros itens que são utilizados como material de uso e consumo, seja na hora da venda ou da entrega das suas mercadorias aos consumidores junto das peças comercializadas, como especialmente na gestão administrativa da loja, sendo material de uso e consumo para o exercício dos trabalhos das suas colaboradoras do estabelecimento (vendedoras e gerente).

Diz que se trata de material de uso e consumo, registrado no livro de entradas como produtos que não fazem parte do estoque da Impugnante, já que não são comercializados por não estarem relacionados diretamente a venda das mercadorias para um consumidor final.

Em outras palavras, esses itens considerados pela Fiscalização na movimentação fiscal fazem parte das despesas de entrega ou venda do produto às consumidoras finais e de uso administrativo das lojas e, portanto, não há de fato qualquer saída fiscal destes produtos, portanto, impossível existir omissão de saídas, como apontado.

Desta feita, por inexistir movimentação fiscal da saída destes itens, não há que se falar em omissão de saídas, sendo certo que esta Junta de Julgamento Fiscal não manterá no levantamento fiscal itens não comercializados pela Impugnante, para fins de apuração de omissão de saída.

Com intuito de uma auditoria que pretendesse entender os motivos, causas, fundamentações de indícios para a apuração da hipótese elencada na disposição acima transcrita (omissão de entradas versus saídas), entende que a Fiscalização deveria ter adotado, ao mínimo, dois procedimentos bastante comuns em qualquer atividade de auditoria fiscal/contábil. O primeiro a partir de um cruzamento macro, representativo de um confronto dos valores totais, como de fato o fez. E, o segundo, como ato consequencial do primeiro, a partir de eventuais diferenças apuradas no cruzamento de saldos, proceder à verificação/identificação da origem das diferenças mês a mês, validando ou invalidando, como teste qualitativo e substantivo, as suas iniciais diferenças encontradas.

Alega que fiscalização realizou no caso concreto tão somente uma auditoria tecnicamente denominada de observação (teste de observância), pois analisado/fiscalizado os documentos

fiscais da empresa com critério que pudesse identificar a possibilidade de divergências nas informações prestadas em seu EFD-ICMS/IPI-SPED teria identificado indícios de divergências ou de descumprimento de regras, como no caso de uma eventual divergência de saldos entre documentos conciliados (SPED-EFD versus arquivos xml's), mas carentes de comprovação de suas causas que poderiam confirmar ou infirmar suas impressões iniciais.

Acerca disso, registra que de acordo com instruções do Conselho Federal de Contabilidade, existem globalmente dois tipos de testes em auditoria, a saber indispensáveis em qualquer atividade dessa natureza: Testes de observância (ou testes de procedimentos); e Testes substantivos (ou testes comprobatórios de detalhes)

Comenta sobre os mencionados testes e afirma que o Autuante se ateve a tão somente aos testes de observância e não procedeu aos testes de substância que possam embasar a existência das diferenças por ele supostas, além disso, sequer realizou o levantamento dos produtos, por seus respectivos códigos (individualmente), chegando em uma conclusão correta para cada item movimentado.

Diz que é notória e pública que toda e qualquer atividade de auditoria, com apontamento de divergências, gera uma controvérsia com demanda de discussão acerca das possibilidades de variáveis que influenciam nos exames de auditoria, tais como: número de transações, número de auditores, tempo da auditoria, relevância dos itens a examinar, pedidos de esclarecimentos e informações complementares e eventualmente a sua ausência, entre vários outros fatores.

Seguindo essa linha de raciocínio, é de bom tom lembrar acerca do tema da profundidade da atividade de auditoria fiscal, levando em consideração três cenários: Revisão integral; Auditoria por testes (amostragem); e Revisão analítica.

Diz que não houve adoção das técnicas de auditoria pelo Autuante, recomendadas por qualquer órgão minimamente técnico, expondo seu trabalho a uma redução de conciliação sintética dos saldos.

Em suma, o Impugnante chama a atenção para o fato de que a auditoria fiscal não prezou pela melhor técnica, e muito menos apurou corretamente as omissões, pois não discriminou item a item em sua conclusão, eis que para cada produto diferente (seja em razão da cor, tamanho, tecido, entre outros), existe um tipo de código.

Conclui que, se realizado um novo confronto pela Fiscalização entre os valores autuados e os valores da empresa restará demonstrado nada ser devido ao Fisco, especialmente se confrontados com o movimento financeiro dos cartões de crédito e débito.

À luz dos elementos anteriores, entende que foi possível esta JJF identificar, que não há qualquer motivo para manter a exigência de pagamento de ICMS e consectários legais, bem como de multa, porque não há qualquer irregularidade cometida pela Impugnante.

Entretanto, caso essa Junta entenda pelo provimento da autuação fiscal, requer ao menos que haja a redução ou relevação da multa em virtude do excesso do percentual da multa punitiva.

Se resta evidente que nada é devido, pois a documentação acostada aos autos é suficiente para comprovar a inexistência de omissão de saída de mercadoria, entende que não pode ser compelido ao pagamento de penalidade sobre fato que não praticou.

Deste modo, alega que não praticou ato contrário à legislação de ICMS, e que não é possível ser compelido ao pagamento da multa imposta. Logo, não deve prosperar a autuação fiscal também neste ponto.

Caso essa Junta Julgadora não partilhe do mesmo entendimento, aproveita a oportunidade para requerer que seja revista à capitulação da multa para reduzi-la.

Tal pedido está calcado no Decreto estadual, que regulamenta o processo administrativo do Estado da Bahia, quanto à permissão de redução ou cancelamento das multas impostas no ato da

lavratura da autuação fiscal. Cita e transcreve o art. 158, afirmando que faz *jus* a redução ou relevação da multa por inexistência de infração legal.

Diante do exposto requer seja decretada a nulidade total do Auto de Infração em comento, tendo em vista os equívocos incorridos pela fiscalização, para apuração do suposto crédito tributário, devendo também, ser afastada a penalidade aplicada.

Caso assim não entenda essa JJF, requer no mérito, o julgamento totalmente procedente de suas arguições e, por conseguinte, seja decretada a IMPROCEDÊNCIA TOTAL DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO constante na autuação fiscal em debate, posto que comprovado a inexistência de qualquer omissão de saída de mercadoria.

Caso assim não entenda esta Junta Julgadora, requer a relevação ou cancelamento da multa, afirmando que a penalidade imposta destoa totalmente da realidade, em virtude da inexistência de omissão de saída.

Caso essa Junta de Julgamento Fiscal não cancele a autuação, requer realização de diligência/perícia (nos termos dos artigos 123 e 145 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) para correta movimentação de estoque – item a item – através do código de cada produto comercializado pela Impugnante, bem como análise de toda a documentação que corrobora para a apuração da verdade material, a fim de restar comprovada a inexistência da infração em comento.

Além disso, pede que sejam feitos ao menos testes com cupons fiscais que tiveram o ICMS lançado e pago nas EFD-ICMS/IPI. Isso se faz necessário para que haja abertura de Defesa Complementar ao Impugnante, a fim de que esta possa se defender de maneira completa e justa.

Requer, também, o deferimento da juntada posterior de outros documentos que atestam a inexistência de qualquer infração cometida.

Por fim, informa que anexa à Defesa o disco de armazenamento de dados (CD - Rom) que contém a versão em Word da Impugnação, bem como as planilhas que atestam a inexistência de omissão de saída.

Requer, ainda, que todas as publicações, as intimações e as notificações sejam feitas em nome dos seguintes patronos da Executada, sob pena de nulidade: SILVIO LUIS DE CAMARGO SAIKI, inscrito na OAB/SP sob o nº 120.142 e VANESSA NASR, inscrita na OAB/SP sob o nº 173.676, ambos com escritório na Rua Bandeira Paulista, 275, 12º andar, CEP 04532-010, São Paulo – SP.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 133 a 136 dos autos. Faz uma síntese das alegações defensivas e diz que o Impugnante, basicamente, contesta o fato de a fiscalização ter feito agrupamento, atendendo ao que dispõe a Portaria 445/98. Reproduz a mencionada Portaria.

Diz que foi feito o agrupamento de mercadorias afins, visando atender ao disposto no referido diploma legal e beneficiar o contribuinte.

Informa que, em face da impugnação interposta, indo ao encontro do pleiteado pelo contribuinte e visando demonstrar a exatidão na adoção do procedimento anterior, ora questionado, refez todas as apurações, confrontando os produtos pelos seus códigos originários utilizados nas entradas, saídas, estoque inicial, estoque final e apuração dos estoques, apresentando-os nos demonstrativos acostados ao presente processo.

Informa que os resultados apontam para valores superiores às apurações primitivas. Diz que submete a esse egrégio Conselho de Fazenda Estadual para análise e julgamento, o presente PAF, e pede a procedência do Auto de Infração.

Às fls. 210/211 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que o Autuante:

- 1) Intimasse o autuado para informar por escrito todos os equívocos materiais constatados no levantamento fiscal e, se necessário, apresentasse os documentos fiscais originais, relativos a todas as inconsistências verificadas;
- 2) Confrontasse os dados apresentados pelo defendente com o levantamento fiscal, retificando as quantidades consignadas incorretamente no levantamento fiscal, elaborando novo demonstrativo de débito.
- 3) Existindo documentos fiscais não considerados no levantamento fiscal, fizesse as necessárias inclusões, elaborando novos demonstrativos.

O Autuante presta segunda Informação Fiscal às fls. 213/215 do PAF. Diz 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, com a inserção de apóstrofes ('), incompatibilizando o cruzamento dos dados corretamente, resultando divergências questionadas e ora sanadas, com as novas apurações.

Informa 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:

<u>EXERCÍCIO</u>	<u>ENTRADAS</u>	<u>SAÍDAS</u>
<u>2016</u>	<u>4.535,81</u>	<u>6.178,09</u>
<u>2017</u>	<u>=</u>	<u>4.272,95</u>

Após prestar a informação fiscal na forma em que o lançamento foi impugnado, submete a esse Conselho de Fazenda Estadual para análise e julgamento do Auto de Infração.

O Defendente apresentou manifestação às fls. 232 a 235 do PAF. Diz que apesar de a autuação tratar de omissão de saídas, o Autuante apresenta valores de omissão e entradas e saídas, sendo que no exercício de 2017 haveria somente omissão de saídas.

Alega que a análise das planilhas apresentadas pelo Autuante, é possível verificar a existência de uma grave falha na apuração do exercício de 2017.

Registra que na apuração do Autuante (fl. 221) inexistiu 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.

Afirma 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 inexistiu qualquer omissão e saídas no exercício de 2017.

Entende que tal retificação comprova a existência de falha na determinação da infração, o que gera elevada insegurança jurídica à demanda. Elabora quadros para demonstrar o valor do imposto exigido quando da lavratura do Auto de Infração e o valor atual, após a realização da diligência.

Diz que este comparativo revela 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.

Alega que resta claro que o presente Auto de Infração se torna nulo por imprecisão no método e iliquidez do lançamento, já que foram realizados ajustes durante o processo, que inclusive reduziu o valor da autuação, comprovando a falta de determinação do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN.

Conclui que este processo se encontra maduro para julgamento, por isso, requer o reconhecimento de que o trabalho fiscal, apesar de ter reduzido o valor do imposto supostamente

devido, não observou o comando do art. 142 do CTN, vez que não determinou adequadamente a matéria tributável e o montante do tributo devido, sendo imperativo a sua anulação.

Caso não se entenda pela anulação da autuação, requer seja retificado o valor principal, exclusivamente no que se refere à omissão de saída (R\$ 6.178,09) devidamente corrigida pela Taxa Selic e que seja recalculada a multa nos termos do novo valor apresentado pelo Autuante, qual seja de R\$ 6.178,09.

Requer que todas as publicações, intimações e notificações sejam feitas em nome dos seguintes patronos do Impugnante: Silvio Luís de Camargo Saiki, inscrito na OAB/SP sob o nº 120.142 e Vanessa Nasr, inscrita na OAB/SP sob o nº 173.676, ambos com escritório na Av. Dr. Cardoso de Melo nº 1184, 8º andar, Cj 81 – Vila Olímpia, São Paulo – SP, CEP 04548-004, sob pena de nulidade.

Terceira Informação Fiscal foi prestada pelo Autuante às fls. 290 a 293 do PAF. Faz uma síntese das alegações defensivas e diz que os valores primitivos do Auto de Infração apontavam a existência de omissão de saídas nos dois exercícios.

Entretanto, após a revisão dos dados contidos na EFD fornecida pelo contribuinte, foram constatadas as causas das inconsistências dos resultados encontrados, ao observar que ao exportar do programa SIAF para o Excel, ocorreram modificações nos códigos dos produtos, com a inserção de apóstrofes ('), incompatibilizando o cruzamento dos dados corretamente, resultando nas divergências questionadas, com as novas apurações.

Feitas as devidas correções, inclusive a retificação dos valores do exercício de 2017, informa que chegou aos 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, informa que aguarda o julgamento do CONSEF para definir as próximas ações, caso possíveis.

Dessa forma, submete o lançamento a esse Órgão Julgador para análise e julgamento.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Edmar Carlos Aniceto – OAB/SP Nº 394.036.

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 defendente, 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, conseqüentemente, 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) inexistia 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 inexistência de 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206896.0016/21-0, lavrado contra **RESTOQUE COMÉRCIO E CONFEÇÕES DE ROUPAS S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.178,09**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR