

A. I. N° - 207105.0003/15-1  
AUTUADO - MARISA LOJAS S.A.  
AUTUANTES - ALZIRA LORDELO SANCHES e BERNADETE LOURDES LEMOS LORDELO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 16/05/2025

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0061-01/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIA. EXERCÍCIO FECHADO. OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADA DE MERCADORIAS EM VALOR INFERIOR AO DAS SAÍDAS EFETIVAS OMITIDAS. Falta de recolhimento em decorrência de omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoque. Infração caracterizada. Pedido de nulidade rejeitado. Enquadramento da infração e determinação da base de cálculo está de acordo com a descrição dos fatos e a infração cometida. Diligência fiscal realizada por auditor fiscal estranho ao feito promoveu agrupamentos de produtos, conforme sugerido pelo autuado, além de considerar os estoques inicial e final por ele declarados, retificando o valor final exigido. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 30/06/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$ 151.825,14, em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurados mediante levantamento quantitativos de estoque por espécie de mercadoria no exercício fechado de 2011, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Foi apurada a ocorrência de omissões de entradas e saídas de mercadorias tributadas, sendo que as saídas ocorreram em valor superior, sendo exigido o ICMS incidente sobre omissões de saídas de mercadorias tributadas, acrescido de multa de 100% prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

As autuantes anexaram em mídia à fl. 07:

- 1 – demonstrativo com a relação das notas fiscais de entrada, identificando as mercadorias, as quantidades e o valor unitário;
- 2 - demonstrativo com a relação das notas fiscais de saída, identificando as mercadorias, as quantidades e o valor unitário
- 3 – demonstrativo com a apuração do imposto reclamado com base no quantitativo de omissões de saídas;
- 4 – demonstrativo com a lista de preços médios de cada mercadoria incluída na lista de omissões de saída.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 40 a 62, alegando que a tributação por meio de presunção legal é inconstitucional, pois a constituição não admite presunções. Acrescenta, ainda, que a referida presunção é relativa, podendo ser afastada por

provas apresentadas pelo contribuinte ou constituídas em juízo.

Entende que não basta apenas a presunção de que ocorreram saídas sem a emissão de documentos fiscais, tem que haver a comprovação, por outros meios, da efetiva ocorrência de uma operação de circulação de mercadorias, único fato jurídico possível a ensejar o nascimento da obrigação tributária do ICMS.

Alerta que em uma eventual diferença de estoques, há caracterização de mero indício de uma suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Todavia, esse indício deve ser acompanhado de provas cabais, demonstrativas do ingresso de recursos financeiros que possam comprovar uma saída sem a emissão de documentos fiscais apropriados.

O autuado entende que a suposta omissão de saídas somente ocorreu em face da suposta falta de registro de entrada de mercadorias. Não sendo, portanto, caso de existência de omissões de saídas e nem de entradas. Há uma suposta falta de registro de entradas, como pressuposto para a exigência do ICMS sobre uma subsequente saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais. Complementa afirmando que não foi demonstrado pelo fisco a saída dessas mercadorias, inclusive por meios contábeis.

O autuado insiste dizendo que o presente auto de infração apenas imputa a ausência de registro de entradas de mercadorias e o fundamento do auto está no art. 60, inciso II e § 1º, que se aplica apenas nos casos em que há presunção de omissão de saídas, sendo necessária a comprovação de irregularidades no disponível e exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados.

O autuado entende que foi aplicada a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo em erro de direito que resulta em cerceamento ao direito de defesa, além de falta de certeza e liquidez do lançamento.

O autuado alega, ainda, que ocorreu erro no cálculo do suposto imposto devido, pois as autuantes levaram em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, enquanto o art. 60 do RICMS/97 e a Portaria nº 445/98 indicam que a base de cálculo deve ser formado pelo preço médio. Por isso, requer a anulação do auto de infração ora questionado.

O autuado alerta, ainda, que na alínea “a” do inciso II do artigo 60 do RICMS/97 existem 5 itens com critérios de mensuração absolutamente distintos, e que não está claro no auto qual deles foi utilizado para determinação da base de cálculo, o que inviabiliza a defesa. Acrescenta que os arts. 936 e § 3º do artigo 938 do RICMS/97, citados no enquadramento da infração, também não são suficientes para salvar o trabalho fiscal.

O autuado conclui afirmando que, de acordo com o inciso I do art. 13 da Portaria nº 445/98, somente deverá ser cobrado o ICMS relativo às operações de saídas “omitidas”, no caso de existência “tanto de omissão de entradas, como de saídas de mercadorias”, mas no auto de infração somente foi considerada a omissão de saída em decorrência da suposta falta de registro de entradas de mercadorias.

O autuado afirma que não houve diferença em seu estoque, pois todas as notas fiscais foram localizadas na escrituração fiscal. Entende que para um melhor deslinde da presente questão, é de fundamental importância que se proceda a aglutinação dos produtos por código e por tipo, pois inúmeros produtos, apesar de serem iguais e apresentarem o mesmo código, possuem descrições distintas em seus registros e esse fato, inevitavelmente, poderia causar uma distorção nos valores apurados pela fiscalização (fl. 53). Assim, requer diligência para comprovar que os fatos alegados pela fiscalização são distintos dos fatos reais, bem como para analisar o crédito tributário após a aglutinação dos produtos por código e tipo – como, inclusive, apresentado das fls. 87 a 95.

O autuado lembra que o inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98 estabelece que quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

O autuado entende que se a fiscalização tivesse feito o agrupamento de cada item, a fim de reunir em um mesmo item as espécies de mercadorias afins, aglutinando os produtos por código e por tipo, certamente verificaria a não existência de qualquer falta de registro de entradas e, por consequência, qualquer omissão de saída.

O autuado apresenta planilha confrontando os valores encontrados (fl. 97), para demonstrar seus argumentos e a significativa redução dos valores exigidos neste auto de infração em torno de 75% dos valores inicialmente exigidos.

O autuado também entende ser indevida a aplicação da multa proposta, pois não há especificação em relação a qual dos sete itens existentes no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 está enquadrada a suposta infração, acarretando cerceamento de defesa e comprometendo a liquidez e certeza do auto de infração. Além disso, considera a multa aplicada altíssima, acarretando um nítido e nefasto efeito confiscatório, vedado pela Constituição Federal. Entende que ela só deve ser aplicada para coibir a prática de atos dolosos.

Por fim, o autuado requer o cancelamento do auto de infração e a realização de sustentação oral. E pede para que toda e qualquer intimação ou notificação seja encaminhada à MARISA LOJAS S/A, A/C Carine V. de Oliveira – ref. AI nº 207105.0003/15-1 - Bahia, Rua James Holland, 422/432, Barra Funda - São Paulo/SP, CEP 01138-000 e à TOLEDO ADVOGADOS ASSOCIADOS, A/C José Eduardo Tellini Toledo – ref. AI nº 207105.0003/15-1 – Bahia, Rua Estados Unidos, 322, Jardim América – São Paulo/SP, CEP 01427-000.

As autuantes, em contrapartida, alegam à fl. 101 (frente e verso) que a omissão de saídas encontrada no exercício de 2011, conforme Demonstrativo Omissão de Saídas Apurada, mediante levantamento quantitativo de estoques, fls. 8 a 27 do PAF, está de acordo com o artigo 4º e artigo 5º da Portaria nº 445/98. Informam que não foi cobrada nenhuma omissão de entrada, conforme alega o autuado.

As autuantes dizem que o levantamento quantitativo é a operação matemática onde a quantidade do estoque inicial de cada item é somado às entradas, onde subtrai-se as saídas e o estoque final. Entende que não caberia fazer a aglutinação das mercadorias, porque as informações utilizadas por esta fiscalização foram retiradas da EFD da empresa, onde consta estoque inicial, todos os registros de entrada, saída e estoque final, não cabendo a esta fiscalização alterar estes dados.

As autuantes não concordaram com os dados apresentados à fl. 97 por não seguir o previsto na Portaria nº 445/98 e RICMS vigente e não vê necessidade da diligência requerida, pois o auto de infração foi lavrado em estrita concordância com a legislação vigente: Portaria nº 445/98 e RICMS/97. Requer que o julgamento da Infração seja totalmente procedente.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência (fl. 108-A) para que as autuantes anexassem o demonstrativo do valor das omissões de entradas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque e o demonstrativo de estoque com a apuração das quantidades das omissões de entradas e saídas.

A autuante Alzira Lordelo Sanches apresentou informação fiscal das fls. 112 a 114. Disse que todos os demonstrativos solicitados na diligência encontram-se na mídia à fl. 07. Alerta que não existe na Portaria nº 445/98 a exigência de juntar papeis de trabalho ao PAF.

Não apresentou amostragens dos demonstrativos requeridos em diligência por não encontrar base na legislação e ressaltou que a fiscalização foi feita utilizando-se o Sistema SIAF, adotado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia como ferramenta de fiscalização e que foi dele extraído todos os Demonstrativos do presente PAF.

O autuado apresentou manifestação das fls. 118 a 122. Reclama que a diligência não foi atendida pelas autuantes nos termos solicitados. Entende que o não atendimento da diligência comprova que a peça acusatória é deficiente, na medida em que os demonstrativos requisitados na diligência não se encontram anexados aos autos e nem foram entregues ao autuado.

Declara que somente lhe foi entregue o demonstrativo “Omiss. de saída apurada mediante lev. quant. de estoques (Saídas de merc. trib. maior que a de entradas) - Lista preços médios (resumo)”, com 961 páginas, onde consta claramente que foram adotados os valores da última saída ou de devolução.

Ademais, apesar do nome dado a essa planilha (“Demonstrativo: Omiss. de saída apurada mediante lev. quant. de estoques (Saídas de merc. trib. maior que a de entradas) - Lista preços médios (resumo)”, esse demonstrativo não apresenta a lista de preço médios, mas sim exige valores de entrada ou de saída ou de estoques, conforme o caso, em nítida afronta à já citada Portaria nº 445/98.

Ressalta que nem mesmo o resumo do cálculo das supostas omissões demonstra a metodologia utilizada na auditoria, em conformidade com o previsto no art. 1º da Portaria nº 445/98. Conclui que está comprometida a liquidez do auto de infração em discussão, acarretando, por consequência, sua nulidade, inclusive por nítido cerceamento de defesa, haja vista não terem sido entregues todos os documentos que fizeram parte da autuação fiscal.

Alerta que a única planilha existente nos autos não atende à solicitação da diligência determinada, que requereu expressamente a apresentação do demonstrativo do valor das omissões de entrada apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque e demonstrativo de estoque com a apuração das quantidades das omissões de entradas e saídas.

Lembra que o próprio relato da infração afirma que a falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas decorre da “falta de registro de entrada de mercadorias”. Diz que a Portaria nº 445/98, em seus artigos 6º e 7º, ao tratar de omissão de entradas, deixa claro que tal fato não é suficiente para ensejar a cobrança do ICMS, determinando que a exigência do ICMS deve ser embasada na falta da contabilização de entradas de mercadorias, que autorizaria a “presunção” da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais. Mas reclama que a única planilha juntada pela fiscalização sequer traz qualquer demonstração nesse sentido.

Alega, ainda, que, nos termos do artigo 8º da citada Portaria, para a apuração do débito e determinação da base de cálculo do ICMS deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponderá ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie da mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado, valores que não estão demonstrados nas planilhas anexadas aos autos.

Assim, o autuado entende que as autuantes, além de não seguirem os procedimentos previstos na própria legislação baiana, também não atenderam a diligência na forma como requerida, em nítido cerceamento de defesa. Informa que a mesma deficiência de documentos ocorreu no AI n. 207105.0004/15-8 e 117808.0002/15-1, demonstrando claramente o equívoco cometido reiteradamente pela fiscalização. Requer o cancelamento do presente auto de infração.

O autuado pediu, também, que, na remota hipótese de ser anexado aos autos qualquer novo documento, fosse intimado para manifestação no prazo de 60 (sessenta) dias, nos termos da legislação vigente.

O supervisor de fiscalização da IFEP/COMÉRCIO anexou à fl. 125 CD contendo a lista geral de omissão de entradas e saídas referentes a este auto de infração e solicitou a intimação do autuado para apresentação de manifestação no prazo de 60 dias. Após alegação do autuado de dificuldade em abrir o referido CD, nova mídia foi entregue, conforme documentos das fls. 139 a 141.

O autuado voltou a se manifestar das fls. 144 a 165. Reiterou o teor de sua defesa, entendendo que a documentação em CD à fl. 125, referente à Lista Geral de Omissões, em nada modificou os fatos. Lembra que em 26/08/15 protocolou defesa, na qual requereu fossem feitas diligências para que fosse analisado o crédito tributário após a aglutinação dos produtos por código e tipo. Ressalta que os autos foram baixados em diligência, contudo, o trabalho fiscal não seguiu os

procedimentos previstos na legislação baiana e não atendeu a diligência na forma requerida.

Após estas manifestações, foram encaminhadas mídia contendo suposta lista geral de omissões e intimação abrindo prazo de 60 dias para nova defesa. Como a mídia estava corrompida, o autuado requereu uma nova mídia e a reabertura do prazo a contar da entrega daquela, o que ocorreu em 29/11/16.

Discorre que a presente autuação decorre de presunção, podendo ser afastada por provas apresentadas pelo contribuinte. Lembra que a Fiscalização utilizou-se do procedimento em questão para presumir uma falta de recolhimento de ICMS, em razão de presunção de operações de saída, pelo fato de ter verificado suposta omissão de entrada. No entanto, o autuado entende que, além de não ter ocorrido qualquer omissão de entradas, a jurisprudência mais atual veda a cobrança do imposto pela simples presunção dessa omissão.

O autuado acredita que, caso a fiscalização constate uma eventual diferença de estoques, tal fato caracteriza mero indício de uma suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Todavia, esse indício deve ser acompanhado de provas cabais, demonstrativas do ingresso de recursos financeiros que possam comprovar uma saída sem a emissão de documentos fiscais apropriados.

Reitera que a infração afirma que a falta de recolhimento de ICMS, relativo a uma suposta omissão de saída de mercadorias tributáveis, decorre da “falta de registro de entrada de mercadorias”. Alega que os arts. 6º e 7º da Portaria nº 445/98 estabelece que a exigência do ICMS deve ser embasada na falta da contabilização de entradas de mercadorias, que autorizaria a “presunção” da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais.

Alega, ainda, que, nos termos do artigo 8º da citada portaria, para a apuração do débito e determinação da base de cálculo do ICMS, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponderá ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie da mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado. Conclui que o trabalho fiscal ora impugnado não seguiu os procedimentos previstos na própria legislação baiana, o que compromete a liquidez do crédito tributário ora exigido.

O autuado explica que como consta expressamente no relato da infração, a suposta omissão de saídas somente ocorreu em face da suposta falta de registro de entrada de mercadorias. Ou seja, não é o caso de existência de omissões de saídas e nem de entradas, o que demonstra, mais uma vez, o equívoco da fiscalização na identificação dos fundamentos legais da suposta infração, caracterizando nítido cerceamento de defesa.

O autuado acredita que a fiscalização pretende inovar no ordenamento jurídico, criando uma nova hipótese de incidência do ICMS, qual seja, a suposta falta de registro de entradas, como pressuposto para a exigência do ICMS, sob o incorreto entendimento de que houve uma subsequente saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais.

Reitera que o dispositivo legal que fundamenta a presunção ora tratada, indicado pela Fiscalização, corresponde a alínea “a” do inciso II e § 1º, do artigo 60 do RICMS/BA, que, no seu entender, trata dos casos em que há presunção de omissão de saídas ou de prestações, enquanto que o Auto de Infração ora impugnado imputa a ausência de registro de entrada de mercadorias, concluindo que o dispositivo indicado não serve para fundamentar a suposta infração cometida.

O autuado complementa afirmando que as autuantes aplicaram a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo em “erro de direito”, que segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, é um problema de subsunção, causado quando o enunciado protocolar constituído como fato jurídico busca fundamento numa norma, quando na verdade deveria buscar em outra. Assim, entende que houve claro cerceamento ao direito de defesa, além de falta de certeza e liquidez do lançamento, o qual se verifica a nulidade do presente Auto de Infração.

Também afirma que houve o erro no cálculo do suposto imposto devido, pois foi levado em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Contudo, o procedimento adotado para a apuração do cálculo do imposto supostamente devido afronta claramente, o disposto no artigo 60, II, “a” do RICMS, tomado pela própria fiscalização como fundamento da suposta infração praticada.

O autuado explica que, da leitura da citada alínea “a”, verifica-se que em se apurando “omissão de saídas” (como pretende a fiscalização), a base de cálculo do ICMS será o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado. Caso não exista a comercialização da mercadoria no período fiscalizado, será o custo médio unitário constante do inventário final. Se não houve estoque final da mercadoria, o custo médio unitário constante no inventário inicial. Em não havendo estoque inicial, o custo médio das entradas praticadas pelo contribuinte no último mês. Se o preço não for conhecido ou não merecer fé, será utilizado o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça.

Assim, entende que deveria ser considerado o preço médio da mercadoria e jamais ter reportado “ao maior valor monetário – o das saídas tributáveis”, critério incorretamente utilizado pela fiscalização, e que acarreta a exigência de ICMS sem qualquer fundamento legal.

Requer a anulação do auto de infração ora questionado.

Além do exposto, o autuado argumenta que, como o Auto de Infração questionado utiliza a alínea “a” do inciso II do artigo 60 do RICMS/BA para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria, mas não estabelece/identifica qual dos itens do referido dispositivo legal foi aplicado, sendo que existem 5 (cinco) itens com critérios de mensuração absolutamente distintos, ficou inviabilizada a defesa, além de reiterar a ausência de liquidez e certeza do lançamento ora questionado.

Diz que nem mesmo os demais artigos citados pela fiscalização (art. 936 e § 3º do artigo 938) são suficientes para salvar o trabalho fiscal. O art. 938 do RICMS/97 não indica qual o método utilizado para arbitramento da base de cálculo do ICMS. De fato, o artigo em questão elenca 07 (sete) métodos, sem que a fiscalização tenha se preocupado em indicar qual desses incisos foi tomado por base, incorrendo, novamente, em nítido cerceamento de defesa e comprometimento da liquidez e certeza do crédito tributário ora exigido.

Também entende que o auto de infração não deve prosperar em razão da inexistência de diferença de estoque. Acredita que a apuração da suposta irregularidade sequer possui amparo lógico, haja vista que todas as notas fiscais de entrada e saídas levantadas pela fiscalização em relação ao período da autuação foram devidamente consideradas. Logo, não há como se pretender falar em qualquer omissão de escrituração de notas fiscais de entrada, descharacterizando, de plano, a infração imputada.

Entende que para um melhor deslinde da presente questão é de fundamental importância que se proceda à aglutinação dos produtos por código e por tipo. Justifica esta necessidade pelo fato de que inúmeros produtos, apesar de serem iguais e apresentarem o mesmo código, possuem descrições distintas em seus registros e esse fato, inevitavelmente, poderia causar uma distorção nos valores apurados pela fiscalização.

Alega que constatou uma distorção nos valores apurados pela fiscalização, principalmente porque não foi observado que inúmeros produtos, apesar de serem iguais e apresentarem o mesmo código, possuíam descrições distintas em seus registros. Destaca que a Portaria nº 445/98, ao dispor sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece que quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Atesta que, caso a fiscalização tivesse feito o agrupamento de cada item, para reunir em um mesmo item as espécies de mercadorias afins, aglutinando os produtos por código e por tipo, certamente verificaria a não existência de qualquer falta de registro de entradas e, por consequência, qualquer omissão de saída.

Lembra que anexou planilha elaborada confrontando o trabalho originalmente feito pela fiscalização com a planilha demonstrativa da aglutinação de códigos e produtos (fls. 87 a 96). Em face desse trabalho, elaborou uma planilha confrontando os valores encontrados (fl. 97), demonstrando seus argumentos e a significativa redução dos valores exigidos neste auto de infração.

Em relação à multa aplicada, o autuado diz que a fiscalização, novamente, não indica qual das alíneas está enquadrada a suposta infração, acarretando não só o cerceamento de defesa, como também comprometendo a liquidez e certeza do auto de infração. Reclama que a multa é muito alta, elevando sobremaneira o próprio ICMS que seria devido nessa operação, fato que acarreta um nítido e nefasto efeito confiscatório, vedado pela Constituição Federal. Conclui que a multa é exacerbada, desproporcional e não razoável e, por isso, fere o princípio do não confisco, não merecendo, assim, aplicação. Requer que a multa seja anulada, diante do flagrante desrespeito às normas constitucionais.

Em razão da aposentadoria das autuantes, o processo foi enviado para o auditor fiscal Anderson Peixoto Sampaio para apresentação de informação fiscal (fls. 176 a 178). Esclarece que a infração não é baseada em presunção, mas nas omissões de saídas apuradas, superior às omissões de entradas, detectadas em levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, baseado na apuração da movimentação de entradas e saídas de cada item durante o exercício, e em comparação com os inventários inicial e final declarados pela própria empresa.

Lembra que na descrição da infração não está caracterizada qualquer presunção. A referência às omissões de entradas é especificamente para demonstrar que foram encontradas em valor inferior ao das omissões de saídas. Haveria presunção somente se as omissões de entradas fossem maiores que as omissões de saídas.

Informa que refez o levantamento quantitativo de estoques aglutinando mercadorias que tinham a mesma descrição, mas com códigos diferentes. Assim, elaborou novos demonstrativos anexados em mídia à fl. 175, ficando o valor reclamado reduzido para R\$ 148.148,71.

O autuado voltou a se manifestar das fls. 182 a 184, em decorrência da última informação fiscal. alega que, da análise das novas planilhas apresentadas pela fiscalização, não é possível obter o valor da nova base de cálculo e do ICMS exigidos. Reitera que a aglutinação por códigos e descrição do produto levam à conclusão de não existência de diferença de estoque.

Alega que na planilha “relação de produtos agrupados”, apesar do mesmo código e descrição dos produtos, os produtos foram colocados separadamente (em razão de códigos idênticos), e não constam na planilha “omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques”. Diz que, em relação ao produto “000000010003931103 MEIA. / SORT/G/.” da planilha “relação de produtos agrupados”, o mesmo código ou produto não se encontra na planilha “lista de omissões de saídas”.

Alega, também, que o mesmo fato ocorre em relação ao caminho inverso, ou seja, o produto “00000001000917544 PEC SHORTJEANS/SORT/38/” (da planilha “lista de omissões de saídas”), não consta na planilha “relação de produtos agrupados”.

Reclama que não foram enfrentadas várias questões apresentadas em sua defesa e que a revisão no levantamento não foi e nem é capaz de alterar a ilegalidade e incorreção do auto de infração.

O Auditor Fiscal Anderson Peixoto Sampaio apresentou nova informação fiscal às fls. 188 e 189. Diz que a base de cálculo e o ICMS podem ser claramente vistos nas planilhas denominadas “lista de omissões de saídas ICMS” e “Lista Geral de Omissões Base de Cálculo” em CD à fl. 175.

Explica que o agrupamento feito resultou em redução da quantidade de itens com omissões, razão pela qual alguns produtos não foram mais encontrados na lista de omissões. Assim, o agrupamento resultou em redução do valor exigido na infração.

Após decisão em primeira instância pela procedência em parte deste auto de infração, no valor de R\$ 148.148,71, o autuado entrou com recurso voluntário na segunda instância deste CONSEF, cujo julgamento determinou a anulação da decisão de primeira instância e o seu retorno para a primeira instância realizar novo julgamento, após corrigir os preços médios aplicados para obtenção da base de cálculo e efetuar os agrupamentos indicados pelo autuado, conforme Acórdão CJF nº 0124-11/18 (fls. 245 a 255). A 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência para atendimento ao requerido pela 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal (fl. 266).

A empresa foi intimada via DT-e para indicar os itens que mereciam ser agrupados no levantamento fiscal, conforme documento à fl. 268, mas não se manifestou. O Auditor Fiscal estranho ao feito, responsável pela intimação, disse que ocorreu equívocos de entendimento e interpretação do processo no julgamento de segunda instância. Explicou que em relação ao produto Soutien CL/SORT/42, o julgamento de segunda instância utilizou como base as informações dos demonstrativos originais da autuação (CD à fl. 07) e do relatório à fl. 08, quando os agrupamentos já haviam sido feitos, gerando novos demonstrativos anexados em CD à fl. 175, com redução do valor exigido para R\$ 148.148,71.

Destacou, ainda, que a decisão de segunda instância, em relação a incorreção no cálculo dos preços médios adotados para formação da base de cálculo, tomou por base os levantamentos originais, que foram produzidos sem os devidos agrupamentos. Ressaltou que na revisão fiscal foram gerados novos demonstrativos com agrupamentos de mercadorias e cálculo dos preços médios.

A 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em nova diligência para que auditor fiscal estranho ao feito retificasse o demonstrativo de débito de modo a atender ao disposto no § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, considerando os percentuais atribuídos a título de perda, roubo ou extravio.

O auditor fiscal estranho ao feito, em cumprimento à diligência requerida, calculou a redução aplicando o percentual de 1,18%, previsto para a atividade do autuado no inciso IV do § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, sobre o valor do débito fiscal calculado (fl. 178), encontrando como valor a ser reduzido R\$ 1.748,15 (fl. 277).

O autuado foi novamente intimado via DT-e acerca dessa nova informação fiscal (fl. 279), mas continuou silente.

A 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência para:

1 – repetir a intimação ao AUTUADO, via DT-e, para que ele indicasse os itens contidos no levantamento fiscal em CD à fl. 175 que deveriam ser agrupados, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação;

2 – após o cumprimento do item 1, que AUDITOR FISCAL estranho ao feito refizesse o levantamento fiscal, considerando os agrupamentos sugeridos pelo autuado, revisando os preços médios adotados nas situações em que ocorreu agrupamento;

3 - AUDITOR FISCAL estranho ao feito revisar os demonstrativos do auto de infração, considerando os percentuais atribuídos a título de perda, roubo ou extravio, estabelecidos no § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, POR ITEM DE MERCADORIA, observado o disposto em seu § 2º.

O autuado apresentou manifestação das fls. 295 a 300. Anexou em CD à fl. 338, planilha denominada “Planilha De – Para de códigos de produto”, em atendimento ao item 01 da diligência requerida pela 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal. Afirmou que pelo grande aparato operacional da empresa é impossível ocorrer entradas e saídas de mercadorias sem nota fiscal. Citou exemplo de mercadorias que possuíam a mesma descrição, mas códigos distintos, comprovando a existências

da necessária aglutinação.

Disse que contratou uma auditoria realizada por uma companhia terceirizada (Audit Brasil - Destock) para análise de forma completa e minuciosa de todo o levantamento Quantitativo de Mercadorias realizado pela Fiscalização no contexto do presente processo administrativo, produzindo o Relatório anexado das fls. 325 a 335.

Destacou que uma das conclusões do referido relatório foi que “no momento de devolução de mercadorias adquiridas por consumidores, o sistema de estoques da Requerente, erroneamente, na emissão das respectivas Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada, indicava os respectivos códigos de produtos sem o “1-“ e com a adição de 7 (sete) zeros a esquerda, de forma que, no momento do levantamento quantitativo realizado pela Autoridade Fiscal, esta verificou supostas entradas/saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, as quais, conforme explicitado e demonstrado no relatório e planilha anexos, não ocorreram”.

Ressaltou que o Relatório elaborado pela Destock apresenta diversos exemplos do entendimento acima, os quais são facilmente identificáveis na leitura do arquivo e demonstram, inequivocadamente, as diversas inconsistências presentes no lançamento tributário ora combatido, conforme segue:

Afirmou que a análise é exclusivamente fundamentada na documentação apresentada pela própria Autoridade Fiscalizadora no contexto do Auto de Infração em epígrafe, o qual apresenta notáveis contradições e incorreções que prejudicam a verificação das supostas infrações cometidas pela Contribuinte.

Concluiu que é necessário que a Autoridade Julgadora analise a planilha e o relatório ora apresentados para reconhecer a necessidade de aglutinação das mercadorias e constatar que no presente caso não ocorreram entradas ou saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Requereu que todas as intimações e notificações referentes ao presente processo administrativo fiscal sejam encaminhadas ao endereço da sua sede, bem como ao endereço dos seus patronos, sob pena de nulidade.

Em atendimento à nova diligência requerida pelo Fisco (fl. 353), o autuado anexou em CD à fl.357, relatório contendo as notas fiscais de entrada e saída do ano de 2011, bem como inventário de 31/12/2010 e de 31/12/2011, além de relação de todas as mercadorias que possuem mais de um código, associando-os.

O Auditor Fiscal Agilberto Marvila apresentou informação fiscal das fls. 360 a 363. Disse que realizou revisão do feito a partir do confronto das informações declaradas pela Autuada e os apresentados na mídia de fls. 357, onde se optou pelos dados apresentados pela Autuado quanto às Notas Fiscais de entrada, Notas Fiscais de saída e saldos de inventário ao final de cada período, especificamente em 31/12/2010 e 31/12/2011. Anexou o novo demonstrativo à fl. 379, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$ 60.389,15.

O autuado apresentou manifestação das fls. 384 a 387. Disse que, uma vez utilizado os dados apresentados pelo autuado, não existe razão para o resultado da última informação fiscal concluir numa redução do imposto a pagar de 60,22% em relação à exigência original, pois já havia feito tal retificação e encontrou uma redução no percentual de 74,04%.

## VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Não vejo impedimento para o envio de intimação ou notificação para os representantes legais do autuado, mas não é motivo para decretação de nulidade deste auto de infração a falta desta comunicação caso a intimação do sujeito passivo ocorra nos termos do art. 108 do RPAF.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração sob a argumentação de erro no enquadramento da infração e na determinação da base de cálculo. O enquadramento da infração está correto. A base de cálculo foi apurada nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 60 do RICMS/97, utilizando preferencialmente o preço médio das saídas praticado pelo autuado ou os demais itens existentes na referida alínea, cuja utilização se dá por inaplicação prática do item imediatamente anterior, não necessitando, portanto, de definição prévia do item da alínea que deveria ser usado. O inciso I do art. 13 da Portaria nº 445/98 estabelece que quando o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas deve ser cobrado apenas o imposto relativo às operações de saídas omitidas, considerando que a menor está compreendida na maior.

O pedido de diligência para recalcular o imposto devido em razão de suposta falta de agrupamento de produtos já foi satisfeito por ocasião da última revisão fiscal (fl. 379), quando foram consideradas as informações enviadas pelo próprio autuado em relação às aglutinações de códigos de produtos, as notas fiscais de entrada e saída e os inventários declarados.

Na revisão do lançamento tributário, promovida pelo Auditor Fiscal Agilberto Marvila, anexado em CD à fl. 379, foi efetuado agrupamentos de produtos conforme sugerido pelo autuado, além de ser considerado os inventários por ele declarados e as notas fiscais de entrada e saída por ele emitidas. Esta revisão resultou em redução do imposto reclamado para R\$ 60.389,15.

Na contestação desta revisão, o autuado apenas reclamou que não houve confirmação do valor final encontrado pela fiscalização com o valor final encontrado por uma auditoria feita por empresa por ele contratada, sem, contudo, indicar os supostos equívocos da revisão final feita pelo Auditor Fiscal Agilberto Marvila que justificaria tal diferença.

Da análise do arquivo final produzido pelo Auditor Fiscal Agilberto Marvila, observei que foram apresentados todos os demonstrativos necessários para a compreensão da apuração do valor final devido pelo autuado. Consta o demonstrativo das omissões com indicação dos quantitativos dos estoques inicial e final e das entradas e saídas por item de mercadoria, já agrupados conforme sugerido pelo autuado. Constam, ainda, os quantitativos de omissão de entrada e saída por item de mercadoria, o preço médio e valor das omissões de entrada e saída de cada item com a apuração do imposto devido calculado sobre as omissões de saída. Destaco, ainda, que os baixos quantitativos das omissões de saída tornaram inócuas a aplicação dos percentuais atribuídos a título de perda, estabelecidos no § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98.

Também foram acrescentados no arquivo em CD à fl. 379 o relatório de omissões com todos os produtos, ordenado por código do produto, as notas fiscais de entrada e saída e demonstrativo de apuração dos preços médios das saídas.

Quanto à alegação do autuado de que a multa aplicada afronta o princípio constitucional que vedo o confisco, informo que, de acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual e que a multa aplicada está prevista na alínea “g” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96. A falta de indicação da alínea do referido inciso da multa aplicada não constitui cerceamento de defesa visto que na descrição dos fatos consta expressamente que a infração decorre da omissão de receita tributável constatada por meio de levantamento quantitativo de estoque.

O autuado pautou em boa parte de sua defesa um suposto equívoco de interpretação da descrição da infração que lhe foi imputada. A descrição da infração é de falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais.

As autuantes apuraram, mediante levantamento quantitativo de estoques, tanto omissões de entradas quanto omissões de saídas. Como o maior valor monetário das omissões foi o das saídas, a reclamação de crédito tributário se voltou para a omissão de saídas.

Assim, o presente auto de infração não reclama crédito tributário por presunção, justamente porque o valor da omissão de saídas foi maior que a omissão de entradas. A exigência recai em

função de diferença apurada no quantitativo por meio da fórmula “Estoque final = Estoque inicial + Entradas – Saídas”. Quando o valor do estoque final está aquém do resultante desta equação, fica evidenciada a falta de emissão de documentação fiscal nas saídas de mercadorias.

A única presunção existente é a de que o valor das omissões de entradas está compreendido no valor das omissões de saídas, por ser maior. Motivo pelo qual a omissão de entradas não foi cobrada. A existência de omissão de entradas não transforma o valor da omissão de saídas numa presunção.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$ 60.389,15.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207105.0003/15-1, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de ICMS no valor total de **R\$ 60.389,15**, acrescido de multa de 100%, prevista na alínea “g” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

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, 24 de abril de 2025.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR