

A. I. N°	- 206863.0004/22-6
AUTUADO	- GRUPO DE MODA SOMA S.A.
AUTUANTE	- MAURÍCIO COSTA GOMES
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 02/10/2025

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0184-04/25-VF

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS EM EXERCÍCIO FECHADO. OMISSÃO DE SAÍDAS. **a)** 2018; **b)** 2019. Na primeira infração, houve ligeiro aumento em relação ao lançamento inicial. Embora o levantamento posterior, esteja recheado de critérios comprovadamente rígidos adotados pela autuante quanto às reparações dos códigos adotados pelo contribuinte que continham diferenças assim como efetuado agrupamento, ainda que seja mais confiável o valor encontrado, não é possível agravar a infração, razão pela qual mantenho o valor inicialmente lançado. Procedente a infração 01. Quanto à infração 02, o valor foi reduzido substancialmente, não tendo contribuinte apontado erros após as últimas correções, demonstra-se todo o esforço que foi feito para apurar a verdade material. Infração 02 parcialmente procedente. Negada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ICMS decorrente de Auto de Infração lavrado em 13.06.2022 no valor histórico de R\$ 498.893,59, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tiritáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no valor de R\$ 14.751,15, acrescido de multa de 100%. Exercício de 2018.

Infração 02 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tiritáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no valor de R\$ 484.142,44, acrescido de multa de 100%. Exercício de 2019.

A defesa foi apensada às fls. 17/31, conforme resumo abaixo:

Que a despeito da fundamentação, a impugnante não conseguiu identificar a divergência que serviu de suporte às infrações pois a autoridade fiscal deixou de quantificar de forma rigorosa as informações relativas aos itens de composição do seu cálculo, e pede pela nulidade do lançamento.

No mérito, apresenta diversos casos de discrepâncias de valores apurados, como a camisa polo enviesa, colete carol, t-shirt seda sol decote zíper, apresentando documentos que revelam o ingresso e a saída, assim como o estoque final, como o da camisa polo enviesada – código 29.01.1237, fl. 22, cujo cálculo resulta em diferença zerada.

Reproduz minuciosamente a demonstração de outras mercadorias, onde alega não haver

diferenças como as apontadas no lançamento, e pede pela conversão em diligência fiscal.

A seguir, contesta a multa aplicada, invocando o princípio do não confisco e da razoabilidade, trazendo julgamentos do STF que considera as multas adequadas como sendo de 20% a 30%.

Pede pela nulidade do lançamento, pela completa ausência de fundamentos capazes de demonstrar o critério de apuração do suposto saldo devedor apresentado pelo fisco. Caso não seja reconhecido, requer conversão do feito em diligência para que se comprove que a escrita fiscal da empresa não possui qualquer falta de recolhimento relativo à omissão de saídas e, por conseguinte, seja cancelada a cobrança diante da improcedência do lançamento fiscal.

Caso nenhum pedido seja reconhecido, requer a apreciação da ilegalidade da multa aplicada diante do princípio do não confisco, em linha com jurisprudência do STF. Por fim, informa que além dos documentos na via física, instruiu a presente impugnação com pen drive e CD, a depender da melhor forma que atenda à sua apreciação, contendo a presente peça toda a documentação vinculada.

À fl. 224, o processo foi enviado ao autuante para prestar informação fiscal, mas à folha seguinte consta informação que o autuante foi aposentado em 16.08.2022, e o supervisor Edson Lemos encaminhou à Auditora Maria de Fátima Oliveira Santos para prestar a informação fiscal.

À fl. 228, a informação fiscal foi prestada em que é dito que as alegações apresentadas pela autuada obrigam a refazer o procedimento e como banco de dados original foi corrompido, não é possível conhecer o tamanho exato da amostra considerada pelo autuante e a criação de novo banco de dados implica em uma seleção de itens para análise de estoque que pode não coincidir com aquela utilizada originalmente, pedindo que o Conselho de Fazenda se pronuncie sobre o prosseguimento do processo.

Às fls. 232/33 o processo foi enviado à Infaz de origem, para que o gestor da unidade fazendária faça tentativas no sentido de recuperar as informações, considerando a imprescindibilidade desses elementos visando a análise das provas apresentadas pelo contribuinte na peça defensiva.

Que não sendo possível recuperar, deixa a critério da autoridade fiscal decidir pela revisão de todo o levantamento tomando por base as informações geradas pelo autuante na mídia digital inserida à fl. 8 do PAF, onde foram gravados os relatórios de auditoria de estoques em formato pdf e xml.

Que caso ocorram alterações na composição dos valores lançados no auto, elaborar novo demonstrativo para as ocorrências em que houver débito fiscal; concluída a diligência, deverá o órgão dar ciência à autuada reabrindo defesa de 60 dias.

O relatório de diligência foi anexado às fls. 237/44, conforme abaixo:

INFRAÇÕES 01 (2018) e 02 (2019):

004.005.002 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS (ESTOQUE)

Solicita o Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, em Diligência às folhas 232 e 233 do presente processo, que “*sejam adotadas ... outras tentativas no sentido de recuperar as informações geradas na ação fiscal, considerando a imprescindibilidade desses elementos visando a devida análise das provas apresentadas pelo contribuinte, na peça defensiva ...*”.

Pois bem, para cumprimento do acima exposto, optei por promover uma completa Revisão Fiscal das infrações lançadas, tendo como base, obviamente, os mesmos dados (EFD + NF-e + NFC-e) utilizados por ocasião da lavratura do auto em epígrafe.

1. Situação encontrada

Ao reconstituir os bancos de dados da empresa, dos exercícios 2018 e 2019, deparei-me com a seguinte situação.

1.1. EXERCÍCIO 2018

Em 2018, foram encontrados produtos cujos códigos numéricos tinham um padrão completamente diferente daquele utilizado normalmente pela empresa, que é um código de 10 dígitos (XX.XX.XXXX), misto de números e pontos. Esses produtos “diferentes” estavam identificados com códigos de 6 ou 7 caracteres (com e sem pontos) e não puderam ser agrupados com nenhuma outra mercadoria correspondente. Na verdade, não havia correspondência entre eles e qualquer outra mercadoria comercializada pela empresa.

Assim que, tais produtos foram excluídos da análise de estoque (como parece ter sido o caso na fiscalização original) e fechou-se o resultado apenas com os itens codificados corretamente.

Faço aqui um parêntesis de que essa condução se fez necessária apenas por estarmos em uma Revisão Fiscal. Em uma auditoria “normal”, tais itens teriam sido mantidos e computados no levantamento quantitativo de estoques, visto que não há justificativa para sua exclusão. Reitero que cabe ao contribuinte a obrigação de escriturar corretamente suas informações fiscais.

Retomando, ao final do novo cálculo, os valores encontrados aproximaram-se de modo considerável do valor lançado historicamente no Auto de Infração, não havendo mais nada, em termos de agrupamento, que pudesse ser feito naquele momento. De toda sorte, o resultado alcançado confirmou a inexistência de omissões de saídas de alguns itens, com destaque para aqueles citados na Impugnação (fls. 09 a 11 da peça). Observe abaixo seus novos quantitativos:

Camisa polo enviesada, código 24.01.1237:

Estoque inicial – 00

Entradas – 12

Saídas – 07

Estoque final – 05

Diferença – 00

COLETE CAROL, código 28.04.0038:

Estoque inicial – 00

Entradas – 05

Saídas – 05

Estoque final – 00

Diferença – 00

Persistem, entretanto, omissões de saídas em outros produtos, conforme se pode verificar nos demonstrativos anexos.

1.2. EXERCÍCIO 2019:

Para o exercício de 2019, a problemática identificada foi completamente diferente.

A empresa pareceu adotar, a partir daquele ano, uma codificação mais extensa para especificar as mercadorias por tamanho/cor. Por exemplo, a mercadoria de código **03.07.0929 – JAQUETA COURO MOTOR BASIC** (código padrão) tem movimentação de saída pelos códigos:

- Na cor preta:

03.07.0929000536

03.07.0929000538

03.07.0929000540

03.07.0929000544

- E na cor vermelho framboesa:

03.07.0929537634

03.07.0929537636

03.07.0929537638

03.07.0929537644

ExclResult	CodItem	NCM	ProdSt	Descrição	DescGrpEstq	UnidInv	DifEstqInfCalc
<input checked="" type="checkbox"/>	03.07.0929	42031000	Nao identif.	JAQUETA COURO MOTOR BASIC	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	PC	9,000
<input type="checkbox"/>	03.07.0929000536	42031000	Nao identif.	JAQUETA COURO MOTOR BASIC PRETO 36	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	PC	-1,000
<input type="checkbox"/>	03.07.0929000538	42031000	Nao identif.	JAQUETA COURO MOTOR BASIC PRETO 38	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	PC	-3,000
<input type="checkbox"/>	03.07.0929000540	42031000	Nao identif.	JAQUETA COURO MOTOR BASIC PRETO 40	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	PC	-1,000
<input type="checkbox"/>	03.07.0929000544	42031000	Nao identif.	JAQUETA COURO MOTOR BASIC PRETO 44	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	PC	-1,000
<input type="checkbox"/>	03.07.0929537634	42031000	Nao identif.	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	PC	-1,000
<input type="checkbox"/>	03.07.0929537636	42031000	Nao identif.	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	PC	-1,000
<input type="checkbox"/>	03.07.0929537638	42031000	Nao identif.	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	PC	-1,000
<input type="checkbox"/>	03.07.0929537644	42031000	Nao identif.	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...	PC	-1,000

Em um outro exemplo, igualmente trazido pela Autuada em sua peça defensiva, a mercadoria de código **69.11.0471 – TSHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA** (código padrão) tem movimentação de saída pelos códigos:

- Na cor Marinho:

69.11.0471**546336**

69.11.0471**546338**

69.11.0471**546340**

69.11.0471**546342**

ExclResult	CodItem	NCM	ProdSt	Descrição	DescGrpEstq	UnidInv	DifEstqInfCalc
<input checked="" type="checkbox"/>	69.11.0471	62061000	Nao identif.	T-SHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA	T-SHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA	PC	3,000
<input type="checkbox"/>	69.11.0471546336	62061000	Nao identif.	TSHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA MARINHO MIL...	T-SHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA	PC	-1,000
<input type="checkbox"/>	69.11.0471546338	62061000	Nao identif.	TSHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA MARINHO MIL...	T-SHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA	PC	-1,000
<input type="checkbox"/>	69.11.0471546340	62061000	Nao identif.	TSHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA MARINHO MIL...	T-SHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA	PC	-2,000
<input type="checkbox"/>	69.11.0471546342	62061000	Nao identif.	TSHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA MARINHO MIL...	T-SHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA	PC	-1,000

Como não tinham identidade numérica (código completo) ou descrição ABSOLUTAMENTE idênticas, tais mercadorias não eram reconhecidas como um único item pelo sistema SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que foi criado para leitura, interpretação e cruzamento de dados da EFD e NF-e dos contribuintes, seguindo à risca o que determina o Guia SPED quanto ao correto preenchimento de sua escrita fiscal.

A propósito, vejamos o que diz o Guia Prático SPED, especificamente quanto ao Registro 0200:

REGISTRO 0200: TABELA DE IDENTIFICAÇÃO DO ITEM (PRODUTO E SERVIÇOS)

A identificação do item (produto ou serviço) deverá receber o código próprio do informante do arquivo em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado (significa que o código de produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada das mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao fisco), observando-se ainda que:

- a) O código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produto ou serviço) diferentes. Os produtos e serviços que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes. Em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade inicial e final no registro 0205;
- b) Não é permitida a reutilização de código que tenha sido atribuído para qualquer produto anteriormente.
- c) O código de item/produto a ser informado no Inventário deverá ser aquele utilizado no mês inventariado.
- d) A discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item ou discriminações genéricas (a exemplo de “diversas entradas”, “diversas saídas”, “mercadorias para revenda”, etc.)

E na eventualidade de mudança de código de produto ao longo do ano, há previsão no GUIA Prático SPED para que isso seja informado (Registro 0205):

REGISTRO 0205: ALTERAÇÃO DO ITEM

Este registro tem por objetivo informar alterações ocorridas na descrição do produto ou quando ocorrer alteração na codificação do produto, desde que não o descaracterize ou haja modificação que o identifique como sendo novo produto. Caso não tenha ocorrido movimentação no período da alteração do item, deverá ser informada no primeiro período em que houver movimentação do item ou no inventário.

Qualquer sistema informatizado, aliás, busca uma perfeita identificação entre os registros para assumi-los como coincidentes. Como “perfeita” entenda-se aqui 100% dos caracteres utilizados! Caso contrário, o sistema interpreta como itens distintos.

Pois bem, com essa codificação divergente dos exemplos acima, um item adquirido pela AUTUADA não era entendido pelo sistema como o mesmo que foi vendido ou inventariado. Isso

levou a auditoria a um resultado de omissões, tanto de entradas como de saídas, que não retratava a realidade do estoque da empresa.

Aquela quantidade de omissões apontadas pelo cálculo original estava majorada pela discrepância entre os códigos de entradas e saídas.

2. Solução adotada: agrupamento de itens com exclusão dos caracteres finais

Antes de mais nada, para plena compreensão da solução adotada pela fiscalização, é preciso reforçar que uma empresa desse porte comercializa cerca de 10.000 itens e que a possibilidade de um agrupamento manual no SIAF é remota e, também, não compete à auditoria fiscal. Ainda que a Portaria 445/98 em seu Artigo 3º inciso III nos aconselhe, a nós Auditores Fiscais, a tentar proceder ao agrupamento de mercadorias similares por cor e/ou tamanho, esse agrupamento é uma tarefa de complexa execução e nem sempre possível de ser concretizada por quem não conhece os meandros das operações mercantis da empresa.

Reforçando o que determina a legislação SPED, já acima transcrita, cada mercadoria comercializada por um estabelecimento contribuinte de ICMS deve ter como identidade única um código de produto que a acompanhe do início ao fim da sua trajetória. Não pode entrar com um código e sair com outro, ou ser inventariada com outro. Dito isso, apresento a solução encontrada para o caso específico do GRUPO SOMA em questão.

Nesse caso, como o código padrão era aumentado em seis dígitos apenas ao final para diferenciar cor e tamanho da mercadoria, ou seja, como não houve alterações no corpo do código padrão que manteve sempre os 10 caracteres descritos anteriormente, foi possível pelo sistema SIAF fazer um agrupamento por identidade de códigos desconsiderando os seis últimos caracteres à direita. O sistema tem esse mecanismo de agrupamento automático, onde se pode excluir dígitos à direita ou à esquerda quando necessário, observando-se sempre a consistência do código raiz ou padrão.

Uma vez agrupadas as mercadorias dentro desse mecanismo, inúmeras omissões antes identificadas foram excluídas ou reduzidas significativamente. Os novos valores de omissões, quantitativos e monetários, refletem agora a real situação do controle de estoques da empresa, conforme se pode verificar nos demonstrativos anexos. Tomemos como exemplo novamente as mercadorias da página 4, agora AGRUPADAS:

JAQUETA COURO MOTOR BASIC, código padrão 03.07.0929:

Estoque inicial = 00

Entradas = 14

Saídas = 15

Estoque final = 00

Diferença = -1

Seleção de itens	Seleção de CFCPs	Importação de dados	Analizar inventários	Analizar unidades	Cálculo do resultado	Agrupamento de itens	Análise de preços unitários	Análise de notas fiscais	Inf. parâ complement
	CodItem	NCM	Descrirem		Agrupado	UnidInv	DifEstqInfCalc	OmissEntr	OmissSaída
►	03.07.0929537644	0	JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBO...		Sim	PC	-1.000	1.000	0.000

TSHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA, código padrão 69.11.0471:

Estoque inicial = 00

Entradas = 77

Saídas = 75

Estoque final = 00

Diferença = -2

Perda aplicada = 01

Diferença após perda = -1

Seleção de itens	Seleção de CFCPs	Importação de dados	Analizar inventários	Analizar unidades	Cálculo do resultado	Agrupamento de itens	Análise de preços unitários	Análise de notas fiscais	Inf. parâ complement
	CodItem	NCM	Descrirem		Agrupado	UnidInv	DifEstqInfCalc	OmissEntr	OmissSaída
►	69.11.0471	0	T-SHIRT SEDA SOL DECOTE ZÍPER LISA		Sim	PC	-1.000	1.000	0.000

Vale observar que foi aplicado o percentual de perda de 1,18% do comércio varejista de moda, conforme Portaria 445/98 em seu artigo 3º parágrafo 1º inciso IV, tendo sido convertido em resultado concreto (uma unidade) no caso do item acima.

O percentual de perda é calculado item a item e utiliza regra de arredondamento da ABNT:

§ 2º Para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § 1º deste artigo, deverá ser adotado o arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977.

3. Novos Resultados

O novo resultado obtido foi de uma omissão de saídas de **R\$ 15.614,33 para o exercício de 2018**, muito próximo, mas ligeiramente acima do valor lançado originalmente, e de **R\$ 31.988,87 para o exercício de 2019**, significativamente reduzido em relação ao crédito lançado na Infração 02 do auto em questão.

Tudo conforme demonstrativos anexos, cujo inteiro teor encontra-se em mídia digital também anexa.

4. Conclusão

Assim que, esperando ter cumprido o objetivo da Diligência, conluiu a presente Informação Fiscal e coloco-me à inteira disposição dos Senhores Conselheiros para quaisquer esclarecimentos adicionais.

Intimado, o contribuinte se manifestou às fls. 266/274.

Concluiu-se que *“o novo resultado obtido foi de uma omissão de saídas de R\$ 15.614,33 para o exercício de 2018, muito próximo, mas ligeiramente cima do valor lançado originalmente, e de R\$ 31.988,87 para o exercício de 2019, significativamente reduzido em relação ao crédito lançado na infração 02 do auto em questão”*.

Contudo, conforme expõe a seguir, os valores remanescentes apontados pela i. Auditora Fiscal não merecem subsistir.

“A” - A NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Inicialmente, cabe destacar que a Impugnante reitera os termos de sua Impugnação para pleitear a nulidade do Auto de Infração nº 2068630004/22-6, em razão da completa ausência de fundamentos capazes de demonstrar o critério de apuração do suposto saldo devedor apresentado pelo Fisco, o que pode ser percebido da análise do resultado da diligência realizada.

Isso porque, como foi demonstrado, a Autoridade Fiscal, na oportunidade da lavratura do Auto de infração em discussão, deixou de quantificar de forma rigorosa/acurada as informações relativas aos itens de composição de seu cálculo de ICMS, a saber “*Estoque Inicial (E.I) + Entradas (E) - Saídas (S) = Estoque final (E.F)*”, por supostamente estar ausente os devidos registros fiscais.

Nesse sentido, em razão da ausência de quantificação das informações supracitadas, a Impugnante trouxe aos autos documentos fiscais relacionados às operações da empresa, de modo a demonstrar, por amostragem, a improcedência das infrações autuadas (*vide doc. 04* da impugnação), revelando, portanto, a fragilidade da autuação, eis que amparada em cenário fático dissociado da realidade probatória e sem a correta determinação da matéria tributável e da base de cálculo apurada.

Diante da conversão do julgamento em diligência, foi possível verificar a improcedência da autuação impugnada, especialmente em relação aos itens demonstrados por amostragem na peça de defesa, tanto é que o resultado da diligência exarou o entendimento da necessidade de redução do Auto de Infração de R\$ 484.142,44 (quatrocentos e oitenta e quatro mil, cento e quarenta e dois reais e quarenta e quatro centavos) para o montante de R\$ 31.988,87 (trinta e um mil, novecentos e oitenta e oito mil reais e oitenta e sete centavos).

Noutras palavras, fato é que o Auto de Infração está dotado de inequívoca fragilidade, em razão

dos vícios na sua constituição e do óbice ao pleno direito de defesa da Impugnante.

Sobre o assunto, importante mencionar que a Portaria SEFAZ N2 445/98 prevê, expressamente, uma série de cuidados que devem ser observados para ser levada a efeito a apuração de débitos de ICMS mediante levantamento quantitativo na modalidade fechada, a qual interessa o caso concreto. Veja-se:

“Art. 3º

A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento:

II- atentar par a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.;

III - nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indiquem tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, pode-se fazer o agrupamento com sendo um só item. (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Ns 445 DE 24/10/2019). (grifou-se)

Ocorre que, como demonstrado inclusive da diligência fiscal, nenhuma dessas exigências previstas na legislação foram observadas pela Autoridade responsável, especialmente, no que se refere ao requisito previsto no inciso I, acima destacado.

É certo, portanto, que a ausência de descrição clara e precisa dos fatos considerados como infrações de obrigações tributárias principal e acessórias implica na nulidade da autuação, tendo em vista o evidente cerceamento ao direito de defesa ao contribuinte.

Diante de todo exposto, resta concluir pela inequívoca fragilidade do auto de infração combatido, com a sua consequente nulidade em razão dos vícios em sua constituição e, portanto, óbice ao direito de defesa da Impugnante.

A IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINÁRIO -VIOLAÇÃO AOS ART. 146 E 149 DO CTN

Além do exposto anteriormente, a partir da análise acurada dos dados que supostamente justificam o tributo remanescente, nota-se que a diligência fiscal adicionou a base de cálculo novos itens que não faziam parte do lançamento original.

Por meio da comparação dos produtos indicados como omissos pela fiscalização, percebe-se que na revisão do lançamento foram arbitrariamente adicionadas novas mercadorias para compor a base de cálculo, o que só evidencia a fragilidade dos parâmetros de composição do tributo, conduzindo a nulidade completa da autuação.

A título exemplificativo, os itens abaixo que constam na “nova” lista de omissões do exercício de 2019 não estavam listados no primeiro demonstrativo disponibilizado ao contribuinte e objeto de lançamento:

Código	Descrição	Relação Anterior à Revisão do Lançamento
25.01.1292	Calça couro brilho	Não consta
52.10.3643	T-shirt folhagem castanho escuro	Não consta

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta

Inclusive, ainda em relação ao exercício de 2019, apenas os 17 itens listados abaixo que constam na base de cálculo após a revisão compuseram o lançamento originário:

Código	UnidInv	Descrição
43.03.0145	PC	REGATA DECOTE BIA
04.69.1098020342	PC	CALCA JEANS BASICA AZUL DENIM 42
09.01.1595	PC	SANDALIA COBRA METAL NAMÍBIA
763826	PC	BOOTLE SLEEVE
24.01.1375	PC	CAMISA SEDA LISA BOLSOS
25.01.1897	PC	MEIA CALCA TR CANELADA LISTRA LATERAL
64430	PC	SHORTMIX COURO
93283	PC	SHORT BOYISH RESINADO
28.04.0051	PC	COLETE LUNA
43.01.0314	PC	T-SHIRT BABY
43.01.03330005P	PC	TEE SEDUTY DECOTE V BASIC PRETO P
52.10.2795	PC	TOP MANGA LACO
52.13.3114	PC	TOP EVA ESTAMPADO
54.03.0657	PC	VESTIDO BARRA LISA DUNE
69.11.0402	PC	TEE ENMASCARADO PINHO
69.11.0407	PC	TEE LISTRA GAUDI VERMELHO
69.11.0457	PC	TEE MANGA LONGA RUEDA PRETO G

Código	UnidInv	Descrição
43.03.0145	PC	REGATA DECOTE BIA
04.69.1098020342	PC	CALCA JEANS BASICA AZUL DENIM 42
09.01.1595	PC	SANDALIA COBRA METAL NAMÍBIA
763826	PC	BOOTLE SLEEVE
24.01.1375	PC	CAMISA SEDA LISA BOLSOS
25.01.1897	PC	MEIA CALCA TR CANELADA LISTRA LATERAL
64430	PC	SHORTMIX COURO
93283	PC	SHORT BOYISH RESINADO
28.04.0051	PC	COLETE LUNA
43.01.0314	PC	T-SHIRT BABY
43.01.03330005P	PC	TEE SEDUTY DECOTE V BASIC PRETO P
52.10.2795	PC	TOP MANGA LACO
52.13.3114	PC	TOP EVA ESTAMPADO
54.03.0657	PC	VESTIDO BARRA LISA DUNE
69.11.0402	PC	TEE ENMASCARADO PINHO
69.11.0407	PC	TEE LISTRA GAUDI VERMELHO
69.11.0457	PC	TEE MANGA LONGA RUEDA PRETO G

Convalidar o lançamento nesses termos evidentemente ratificaria violação ao Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório, já que a Administração Pública não tem a prerrogativa de aumentar as bases de um lançamento já perfectibilizado, sob pena de ofensa aos Princípios da Segurança Jurídica e da Confiança Legítima. Isso porque, consoante entendimento pacificado da jurisprudência, a revisão do lançamento quando fundado em erro de direito ocasiona vício impassível de correção posterior.

Em termos práticos, por ocasião da diligência, a fiscalização apurou que não teria incluído um conjunto de itens na primeira apuração e aproveitou a oportunidade para refazer a base de cálculo do tributo- de maneira completamente arbitrária, o que demonstra a ausência de confiabilidade no trabalho realizado.

Ocorre que, no presente caso, a inclusão de novos itens que não integravam a base de cálculo originalmente apurada, demonstra a falta de confiabilidade no procedimento utilizado pela Fazenda para apuração do tributo que considera devido.

Dessa forma, considerando que a inclusão de novos itens na base de apuração do tributo de maneira indevida pela fiscalização representa violação ao disposto nos arts. 142, 146 e 149 do CTN, deve ser decretada a nulidade total do auto de infração em debate.

PEDIDOS

Diante das claras incorreções das informações apresentadas pelo Fisco, conforme fartamente demonstrado, a Impugnante reitera os termos da Impugnação apresentada, para que seja

reconhecida, de plano, a nulidade do Auto de Infração nº 2068630004/22-6, na forma do art. 142 do CTN, do art. 39 do Decreto Estadual nº 7.629/99 e da Portaria SEFAZ nº 445/1998, e arts. 146 e 149 do CTN, diante da completa ausência de fundamentos capazes de demonstrar o critério de apuração do suposto saldo devedor apresentado pelo Fisco e do prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, bem como da impossibilidade de revisão do lançamento tributário por erro de fato, nos termos do decidido pelo STJ no REsp nº 1.130.545/RJ.

Às fls. 353/56 a auditora revisora prestou a seguinte informação fiscal:

INFRAÇÕES 01 (2018) e 02 (2019):

004.005.002 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS (ESTOQUE)

Manifesta-se a Autuada com a alegação de que “a diligência fiscal adicionou a base de cálculo novos itens que não faziam parte do lançamento original”.

A esse respeito teço as seguintes considerações:

1. Foi uma revisão fiscal, já que o arquivo original estava corrompido. É natural que alguns produtos que não fizeram parte do levantamento inicial tenham sido incluídos. Entretanto, isso não impede que o erro seja sanado e o processo reaberto ao contribuinte.
2. Tratemos agora da questão da amostra selecionada para análise de estoque.

A respeito da curta lista de itens que a Impugnante afirma serem os únicos em comum entre a fiscalização original e a revisão fiscal ocorrida em final de 2023 (item 19 da Manifestação), é indispensável o esclarecimento quanto à codificação/nomeação dos grupos pelo sistema SIAF.

Conforme detalhadamente explanado em informação fiscal anterior (págs. 236 a 258 do presente processo), mais especificamente no Item 1. **Situação encontrada**, o Contribuinte utiliza um código raiz de 10 caracteres (números e pontos) para as mercadorias quando adquiridas pelo estabelecimento e um código de 15 ou 16 caracteres (entre números e pontos e letras) para quando são vendidas, separadas por cor e/ou tamanho.

A identificação dessa sistemática de codificação permitiu à fiscalização agrupar os itens que eram a mesma mercadoria, de modo que fossem contempladas na equação todas as operações de cada uma (entradas e saídas) e conhecido seu estoque final.

Entretanto, na hora de escolher o cabeça do grupo (aquele que lhe dará nome/identidade), não necessariamente o sistema busca o item que tem apenas o código raiz. Pode ocorrer, como de fato ocorreu várias vezes na revisão fiscal (print de relatório abaixo), que o cabeça do grupo seja um item de saída, ou seja, aquele codificado mais extensivamente para a venda da mercadoria por cor e/ou tamanho.

Código	Linha	Descrição	ST/lin	ÓmissasSai	V/Lin	Critério	V/Ómiss	PercRedBtc	V/BcRedAud	Acertos	V/ItemsAud
12.10.0344214	PC	JOVEMIN VIT DAW ATAC ECT VELVET REPTILE BRONZE P	1-TRIBUTADA	2,00	88,00	PRUECA0000	178,00	0,00	178,00	18,00	32,00
12.10.034481020	PC	TOR PIRES RENDA ATAC BRONZE R	1-TRIBUTADA	1,00	90,00	PRUECA0000	90,00	0,00	90,00	18,00	18,00
12.10.034491020	PC	REDA RENDA ATAC BRONZE R	1-TRIBUTADA	1,00	88,00	PRUECA0000	88,00	0,00	88,00	18,00	18,00
12.10.034591020	PC	TOR TRIANGULO NEW BRONZE P	1-TRIBUTADA	1,00	88,00	PRUECA0000	88,00	0,00	88,00	18,00	18,00
12.10.034601020	PC	TOR RENDA BOJO ADUL TUNA P	1-TRIBUTADA	1,00	83,57	PRUECA0000	83,57	0,00	83,57	18,00	18,00
12.10.034611020	PC	TOR TRIAS RENDA BOJO BRONZE P	1-TRIBUTADA	1,00	72,00	PRUECA0000	72,00	0,00	72,00	18,00	18,00
12.10.03715103600	PC	REDA RENDA BOJO ADUL TUNA P	1-TRIBUTADA	1,00	121,61	PRUECA0000	121,61	0,00	121,61	18,00	18,00
12.10.1108123940	PC	TOR CAT KADEMZ MARIN EST KADEMZ MARIN ENVELHIDO AZ	1-TRIBUTADA	1,00	214,00	PRUECA0000	214,00	0,00	214,00	18,00	39,42
12.10.11902200100	PC	TOR SOLA ALTA SURPRESA E BORDADO AZUL P	1-TRIBUTADA	1,00	294,00	PRUECA0000	294,00	0,00	294,00	18,00	53,82
12.10.20220164345	PC	TOR CLARA FLOR GRANDE EST FLOR GRANALDO LEVVELHO AZ	1-TRIBUTADA	1,00	324,00	PRUECA0000	324,00	0,00	324,00	18,00	58,00
12.10.23021504505	PC	TOR CAVA COSTAS NEW BORDADO VERNELHO ATROL AZ	1-TRIBUTADA	1,00	249,00	PRUECA0000	249,00	0,00	249,00	18,00	44,82
12.10.24110001198	PC	TOR BIGUIN CREPE OFF WHITE 38	1-TRIBUTADA	1,00	179,00	PRUECA0000	179,00	0,00	179,00	18,00	37,22
12.10.2514579542	PC	TOR ALFAVATA CATA MARENOM TATICA AZ	1-TRIBUTADA	1,00	248,00	PRUECA0000	248,00	0,00	248,00	18,00	44,82
52.10.0394441144	PC	TOR SEDA MARGUERITE FLORAL SAFARI FLOR	1-TRIBUTADA	2,00	363,40	PRUECA0000	727,80	0,00	727,80	18,00	148,20
52.10.0751538742	PC	TOR MULHA CREPE AREIA AZE AZ	1-TRIBUTADA	1,00	547,00	PRUECA0000	547,00	0,00	547,00	18,00	118,40
52.10.2781	PC	TOR MANGA LACR	1-TRIBUTADA	1,00	181,00	PRUECA0000	181,00	0,00	181,00	18,00	34,00
52.10.2942493240	PC	TOR SESS ALPINA ESTAMPAZO EST TRIU MARRON JC	1-TRIBUTADA	2,00	196,00	PRUECA0000	392,00	0,00	392,00	18,00	78,40
52.10.2965386742	PC	TOR TERESA VERAO 19 EST XADREZ ORAGE	1-TRIBUTADA	2,00	216,67	PRUECA0000	433,34	0,00	433,34	18,00	86,72

Veja o exemplo a seguir, já utilizado nos autos do processo:

A mercadoria de código **03.07.0929 - JAQUETA COURO MOTOR BASIC** tem movimentação de saída pelos códigos:

- Na cor preta: 03.07.0929000536
03.07.0929000538

03.07.0929000540 03.07.0929000544 - E na cor vermelho framboesa:

03.07.0929537634
03.07.0929537636
03.07.0929537638
03.07.0929537644

Ao fazer o agrupamento automático, o código selecionado para cabeça de grupo foi o - **JAQUETA COURO MOTOR BASIC VERMELHO FRAMBOESA 44**, conforme se pode visualizar no quadro abaixo extraído do próprio SIAF:

CodItem	NCM	ProdS*	Desertem	DescGnooEae	Urstíbiv
03070929	42031G0C	Nao idertrf	JAQUETA COURO MOTOR BASIC	JAQUETACOURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBOESA 44	PC
03 0^0929000536	42031000	NaoKfcrtf	JAQUETA COURO MOTOR BASIC PRETO 36	JAQUETA COURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBOESA 44	PC
03 07 0929000538	42031000	Nao identif	JAQUETA COURO MOTOR BASIC PRETO 38	JAQUETA COURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBOESA 44	PC
0307 0929000540	42031000	Nao xJertf	JAQUETA COURO MOTOR BASC PRETO 40	JAQUETA COURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBOESA 44	PC
03 07 0929000544	4203100C	Nao<*rtf	JAQUETA COURO MOTOR BASC PRETO 44	JAQUETACOURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBOESA 44	PC
33 07 0929537634	42031000	Naoindentrf	JAQUETA COURO MOTOR BASC VERMELHO FRAM80	JAQUETACOURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBOESA 44	PC
3307 0929537636	42031000	Nao löerírf	JAQUETACOURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBO	JAQUETACOURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBOESA 44	PC
03 07 0929537638	42031000	Nao <ócrd	JAQUETACOURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBO	JAQUETACOURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBOESA 44	PC
03 07 0929537644	42031000	Nao KJertf	JAQUETACOURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBO	JAQUETACOURO MOTOR BASC VERMELHO FRAMBOESA 44	PC

Dessa forma, como a fiscalização original não abarcou os itens codificados até o detalhe da peça, todas as mercadorias com omissões de saídas tinham como código apenas o código raiz. E ao fazer o cruzamento entre as mercadorias selecionadas para análise de estoque nos dois momentos, obviamente que essa questão não foi considerada e a lista resultou restrita a poucos casos.

Vale lembrar que nessas situações a descrição também não é idêntica, o que dificulta qualquer tentativa de encontro de dados.

3. Bom, de toda sorte, alguns itens selecionados para o exercício de 2019 na última revisão fiscal não haviam sido incluídos na auditoria que deu origem ao processo, e por esse motivo uma nova análise foi feita agora para correção do equívoco.

Na nova revisão fiscal, os itens foram selecionados a partir da lista de omissões de saídas gerada originalmente, acrescidos dos itens que fazem par com eles para que fosse possível o agrupamento, conforme já amplamente explicitado aqui e em IF anterior.

4. Para que não reste dúvida quanto ao método utilizado, reafirmo que o agrupamento foi feito considerando-se os 10 caracteres à esquerda (código raiz) e excluindo os demais, que é a parte do código que detalha a peça.
5. A respeito do percentual de quebra de estoque (portaria 445/98), reforço que foi concedido, como atestado na IF anterior:

"Vale observar que foi aplicado o percentual de perda de 1,18% do comércio varejista de moda, conforme Portaria 445/98 em seu artigo 3º parágrafo Iº inciso IV (...) O percentual de perda é calculado item a item e utiliza regra de arredondamento da ABNT: § 2º Para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § Iº deste artigo, deverá ser adotado o arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977."

6. Os novos resultados das infrações 01 e 02, respectivamente, apresentam-se conforme Demonstrativo de Débito a seguir:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

31/12/2018 ^ R\$ 15.614,33 31/12/2019 ^ R\$ 15.209,32

Assim, reabro o prazo de defesa de 60 dias para que o Contribuinte se manifeste e concluo a presente informação fiscal colocando-me à inteira disposição dos Senhores Conselheiros para

quaisquer esclarecimentos adicionais.

Consta intimação às fls. 373/76 com AR, mas às fls. 377, decorrido o prazo para manifestação o contribuinte silenciou e o processo foi enviado a este Conselho de Fazenda para julgamento.

VOTO

Trata-se de lançamento decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias nos exercícios de 2018 e 2019, que encontrou omissões tanto de entrada como de saídas, autuando-se o maior valor encontrado, o das omissões de saídas.

Na impugnação inicial, o contribuinte comprovou haver inconsistências no levantamento, já que alguns itens autuados, conforme se demonstrou, não havia diferenças. No entanto, pouco tempo após o lançamento o autuante se aposentou e a inspetoria nomeou auditora estranha ao feito, que inicialmente alegou que não poderia refazer o lançamento já que não possuía a base de dados original.

O impugnante pede pela nulidade do lançamento, contudo, em que pese as informações iniciais, foi possível adentrar detalhamentos do procedimento, que esclareceram diversas obscuridades do lançamento, razão pela qual denego o pedido de nulidade.

O que se verificou é que o contribuinte adotou um código para entradas e outro código para saídas para a mesma mercadoria, o que gerou tanto omissões de entradas, como omissões de saídas. A auditora estranha ao feito, em trabalho primoroso, extremamente criterioso e de grande alcance quanto à fidelidade dos fatos, fez os seguintes esclarecimentos, ajustando os códigos de forma a que ficasse com os mesmos caracteres:

Nesse caso, como o código padrão era aumentado em seis dígitos apenas ao final para diferenciar cor e tamanho da mercadoria, ou seja, como não houve alterações no corpo do código padrão que manteve sempre os 10 caracteres descritos anteriormente, foi possível pelo sistema SIAF fazer um agrupamento por identidade de códigos desconsiderando os seis últimos caracteres à direita.

O sistema tem esse mecanismo de agrupamento automático, onde se pode excluir dígitos à direita ou à esquerda quando necessário, observando-se sempre a consistência do código raiz ou padrão.

O novo resultado obtido foi de uma omissão de saídas de **R\$ 15.614,33 para o exercício de 2018**, muito próximo, mas ligeiramente acima do valor lançado originalmente, e de **R\$ 31.988,87 para o exercício de 2019**, significativamente reduzido em relação ao crédito lançado na Infração 02 do auto em questão.

No entanto, em sua manifestação o contribuinte apontou ainda algumas inconsistências: *ocorre que, no presente caso, a inclusão de novos itens que não integravam a base de cálculo originalmente apurada, demonstra a falta de confiabilidade no procedimento utilizado pela Fazenda para apuração do tributo que considera devido.*

Em nova informação fiscal, a Auditora esclareceu sobre a alegação de que “*a diligência fiscal adicionou a base de cálculo novos itens que não faziam parte do lançamento original.*” A esse respeito teceu as seguintes considerações:

Foi uma revisão fiscal, já que o arquivo original estava corrompido. É natural que alguns produtos que não fizeram parte do levantamento inicial tenham sido incluídos. Entretanto, isso não impede que o erro seja sanado e o processo reaberto ao contribuinte. Para que não reste dúvida quanto ao método utilizado, reafirmo que o agrupamento foi feito considerando-se os 10 caracteres à esquerda (código raiz) e excluindo os demais, que é a parte do código que detalha a peça.

A respeito do percentual de quebra de estoque (portaria 445/98), reforço que foi concedido, como atestado na informação fiscal anterior:

“Vale observar que foi aplicado o percentual de perda de 1,18% do comércio varejista de moda, conforme Portaria 445/98 em seu artigo 3º parágrafo Iº inciso IV (...) O percentual de perda é calculado item a item e

utiliza regra de arredondamento da ABNT: § 2º Para efeitos da apuração do quantitativo de que trata o § Iº deste artigo, deverá ser adotado o arredondamento nos termos da regra da ABNT/NBR 5891/1977.”

Os novos resultados das infrações 01 e 02, respectivamente, apresentam-se conforme Demonstrativo de Débito a seguir:

31.12.2018 – R\$ 15.614,33

31.12.2019 – R\$ 15.209,32

Intimado, o contribuinte não se manifestou.

Percebo que na primeira infração, houve ligeiro aumento em relação ao lançamento inicial, de R\$ 14.751,15. Embora o levantamento posterior, esteja recheado de critérios comprovadamente rígidos adotados pela autuante quanto às reparações dos códigos adotados pelo contribuinte que continham diferenças assim como efetuado agrupamento, sendo que é seguramente mais confiável o valor superior que foi encontrado.

No entanto, não é possível agravar a infração, pois segundo a súmula 11 do CONSEF, para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da *non reformatio in pejus*, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advinha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração. Sendo infração de único lançamento, eis a razão pela qual mantendo o valor inicial e julgo procedente a infração 01.

Quanto à infração 02, o valor foi reduzido substancialmente, de R\$ 484.142,44 para R\$ 15.209,32 e não tendo contribuinte apontado erros após as últimas correções, demonstra-se todo o esforço que foi feito para apurar a verdade material, razão pela qual julgo parcialmente procedente a infração 02.

No que diz respeito ao pedido de redução de multa e à sua inconstitucionalidade por violações de princípios de vedação ao confisco e ao da razoabilidade, a este órgão julgador falece competência para julgar inconstitucionalidade de lei ordinária estadual em que se fundamenta a multa aplicada, assim como a possibilidade de redução de multa, vedada no regulamento do processo administrativo fiscal.

Contudo, ressalto que na última página do auto de infração consta significativas reduções das multas aplicadas, a depender do momento em que seja reconhecido e pago o crédito tributário.

Face ao exposto voto pelo PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração no valor de R\$ 29.960,47.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206863.0004/22-6, lavrado contra **GRUPO DE MODA SOMA S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 29.960,47, acrescido de multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2025.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR