

**PROCESSO** - A. I. Nº 206919.0012/14-3  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JF nº 0120-05/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 1º/10/2021

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO C/JF Nº 0238-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Não ficou caracterizada a venda de um produto em substituição aos encargos financeiros. Alega ainda o impugnante, que a diferença nas entradas decorre das perdas e extravios de produtos. Não há como se admitir que o sistema de controle interno da Impugnante, sem os devidos dados lançados no SINTEGRA e nos seus próprios livros fiscais, tenha condição de elidir o lançamento, pois a documentação fiscal deve refletir a realidade dos fatos, portanto, jamais emitir nota fiscal de venda de um produto em substituição aos encargos financeiros decorrentes. Os levantamentos foram efetuados com base em dados fornecidos pela empresa, entradas, saídas e inventário. Havendo diferenças quanto à escrituração de mercadorias, é fato que isto implica em ausência de pagamento do imposto, pois é a partir destes dados, que a impugnante calculou o ICMS a pagar. Infração 1 subsistente. **b)** VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS E SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Repete os mesmos argumentos da primeira infração. Infração 2 subsistente. **c)** ENTRADA DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Repetidos os argumentos da primeira infração. Infração 3 subsistente. **d)** OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. Aplicado o ajuste relativo a cada item de mercadoria que excedeu aos percentuais da relação entre a quantidade e o somatório do estoque inicial, mais as compras no período em relação a quantidades de saídas omitidas, conforme previsto no Parágrafo Único, do art. 3º da Portaria nº 445/1998, alterada pela Portaria nº 159/2019, o que implicou na redução do débito. Infração 4 procedente em parte. Modificada a Decisão recorrida para este item. Não acolhida a decadência suscitada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator para as infrações 1, 2 e 3, em relação à decadência. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face da decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, mantendo a exigência de imposto no valor total de R\$376.211,57, acrescido das multas de 60%, 70% e 100%, previstas nos incisos II, “d” e III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2014, decorre de quatro infrações, todas motivadoras do Recurso Voluntário, como segue:

**Infração 1** – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de entrada e de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, sendo exigido o de maior expressão monetária, a das operações de entrada, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2009, sendo lançado o valor de R\$71.390,71, acrescido da multa de 70%.

**Infração 2** – Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado de 2009 e 2010, sendo lançado o valor total de R\$15.725,30 acrescido da multa de 60%.

**Infração 3** - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado R\$48.179,95 acrescido da multa de 70% sobre o valor de R\$19.426,55 exercício de 2009 e 100% sobre R\$28.753,40 no exercício de 2010.

**Infração 4** - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais sem a respectiva escrituração, no exercício de 2010, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado o valor da maior omissão, a de saídas, de R\$240.915,61, acrescido da multa de 100%.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 5ª Jf, decidiu, por unanimidade e com base no voto condutor do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que é integralmente Procedente o Auto de Infração, como segue:

### VOTO

Inicialmente, o autuante alega que a impugnação teria ultrapassado o prazo legal para apresentação e pede a apreciação da sua eficácia tempestiva. Quanto isto, entendo que o princípio do formalismo moderado mitiga tal exigência legal, devendo se considerar a intempestividade em casos de claro abuso do direito de defesa, o que não é o caso, tendo em vista a pequena diferença temporal de apenas 3 dias após o encerramento do prazo legal, uma vez que o último dia caiu num feriado do dia do servidor público e que a empresa entendeu como prorrogado o prazo, e com o final de semana, se estendeu por mais dois dias. É certo, que ainda que os postos do SAC funcionem em locais privados como os de Shopping Center, não é razoável punir o impugnante por conta desse detalhe, que de fato pode lhe fugir ao conhecimento. Assim, não acato a intempestividade da impugnação, pretendida pelo autuante.

Alega o impugnante em preliminar, a decadência parcial do lançamento em virtude do espaço de tempo decorrido ser superior a cinco anos em alguns meses, considerando-se que a lavratura do auto ocorreu em 30/09/2014, e os fatos geradores anteriores a setembro de 2009 estariam fulminados pela decadência.

Em que pese os argumentos defensivos, este Conselho de Fazenda não tem acolhido tal pretensão, tendo em vista a farta jurisprudência até aqui adotada. A legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento conforme o art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, o prazo decadencial deve ser contado, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Por tal razão, a decadência dos fatos geradores, relativos aos meses do exercício de 2009, em questão, somente se operaria após o dia 31/12/2014 e por tal razão, rejeito o pedido preliminar.

No mérito, na primeira infração, apresenta justificativas e traz como exemplo, o produto Produto 2095175 – “CARRO FERRARI MONTAVEL” (DOC.01)

- Estoque inicial (EI): 0
- Entradas (E): 24
- Saídas (S): (-) 05
- Estoque Final: 20
- Saldo de estoque: (0+24-5-20=1)
- Quant. Omissão de Entrada: 1

EI
0

 + 

E
24

 = 

S
05

 + 

EF
20

Alega que de acordo com Relatório Totalizador elaborado pelo Fiscal Autuante, 01 (uma) unidade do item em análise teria sido comprada sem documento fiscal, e que tal situação ocorre por conta da presunção fiscal de que a Impugnante adquiriu mercadoria sem Nota Fiscal, já que o quantitativo de entradas e estoque inicial em relação ao estoque final e às saídas, ocorre diferença de uma unidade, e que após análise mais detida dos fatos, a Impugnante verificou que somente 04 (quatro) itens da mercadoria em tela foram efetivamente vendidos e que a suposta quinta saída, na verdade, advém da presunção de que os encargos financeiros cobrados pela Impugnante nas vendas a prazo retratariam uma saída autônoma do bem.

Alega ainda, que os valores suportados a título de encargos financeiros decorrem do acréscimo no valor final da operação, que tem como objetivo apenas o de refletir o custo do financiamento suportado com recursos próprios, ou seja, o custo da moeda, considerando sua desvalorização no período da operação financeira em questão.

Entendo, que se um dos produtos em questão se refere a registro de juros sobre vendas a prazo e não a venda de mais um produto, deve a empresa realizar a demonstração pormenorizada do ocorrido, o que não foi feito. Não ficou caracterizada a venda de um produto em substituição aos encargos financeiros, mesmo porque isto do ponto de vista fiscal é esdrúxulo. É fato que a auditoria fiscal se baseou nas informações contidas nos arquivos magnéticos conforme preconizado pelo Convênio 57, elaborado pela empresa e se a impugnante adota critérios de controle de seus encargos financeiros, que confundem-se com venda de um produto, deveria ter todos os meios de assim provar, o que não ocorreu neste processo. Como diz o autuante na informação fiscal, “não podemos deixar de considerar como venda o que o próprio contribuinte informou ser venda”.

Além disso, como salientou o autuante, na eventualidade do CONSEF entender como correta a alegação da defesa, não teria condições de realizar a eventual correção referente ao alegado, pois com base nos registros magnéticos originais fornecidos, não seria possível identificar o que seria saída efetiva de mercadorias ou simplesmente encargo financeiro. Assim, não pode o impugnante emitir nota fiscal de saída de uma mercadoria, de forma a diferenciar seus encargos financeiros. Tais controles devem ser feitos no sistema contábil da empresa e não utilizar-se da emissão de nota fiscal, cuja função é estritamente vinculada à saída de mercadorias, e não para registrar encargos financeiros, pois a nota fiscal não se presta a isso.

Alega ainda o impugnante que a diferença nas entradas, decorre das perdas e extravios de produtos, e que faz o registro contábil das perdas/sobras apuradas, na exata quantidade que fora apurada pela fiscalização estadual, como sendo objeto de saída/entrada de mercadoria sem a emissão de documento fiscal. Se tais eventos ocorrem, o que é factível, a empresa não pode se descuidar do atendimento às regras fiscais, inclusive quanto ao estorno de crédito fiscal destas entradas que resultam em perdas, pois se não o fizer o crédito indevidamente perpetuado implica em pagamento a menos do ICMS. Vejamos o que diz a legislação vigente à época dos fatos, no RICMS/BA:

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;

Art. 102. A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.

Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou

substituição tributária.

**§ 5º Na hipótese de perda, extravio, desaparecimento, inutilização, sinistro ou quebra anormal de mercadorias** recebidas com ICMS pago por antecipação, quando devidamente comprovadas tais ocorrências, sendo impossível a revenda das mercadorias, o contribuinte poderá utilizar como crédito fiscal o valor do imposto pago antecipadamente, **vedado, contudo, o crédito relativo ao ICMS da operação normal**, devendo a Nota Fiscal a ser emitida para esse fim especificar, resumidamente, além dos demais elementos exigidos, as quantidades e espécies de mercadorias, seu valor e o imposto recuperado, e conter observação acerca do motivo determinante desse procedimento.

O impugnante não trouxe uma única comprovação de que tenha cumprido os ditames normativos acima transcritos. Também não há como se admitir que o sistema de controle interno da Impugnante, sem os devidos dados lançados no SINTEGRA e nos seus próprios livros fiscais, tenha condição de elidir o lançamento, pois a documentação fiscal deve refletir a realidade dos fatos, portanto, jamais emitir nota fiscal de venda de um produto em substituição aos encargos financeiros decorrentes. Os levantamentos foram efetuados com base em dados fornecidos pela empresa, entradas, saídas e inventário. Havendo diferenças quanto à escrituração de mercadorias, é fato que isto implica em ausência de pagamento do imposto, pois é a partir destes dados, que a impugnante calculou o ICMS a pagar.

Tais fatos são recorrentes neste Conselho, e trago aqui, trecho de julgamento desta mesma 5ª JF, Acórdão nº 0133-05/13, em voto de lavra do Relator Tolstói Seara Nolasco:

No mérito a empresa admite as omissões de saídas referentes a perdas e as omissões de entradas referentes a sobras, e que são contabilizadas em duas contas no seu sistema SAP (controle interno). Como a empresa, mantém a sua margem de lucro, o valor financeiro das perdas é, segundo a mesma, redistribuído para as demais mercadorias sobre a forma de custo.

O autuante afirma que no campo teórico, a princípio, existe uma lógica nas razões defensivas, no entanto na prática, é impossível esta mensuração, distribuição e o controle, principalmente pelas autoridades fiscalizadoras, além de não ter nenhum amparo na legislação tributária.

Na nossa avaliação, fica evidente que os procedimentos adotados pela empresa levam necessariamente a provocar divergência entre as quantidades apuradas nos seus controles internos (sistema SAP) e os lançamentos existentes na escrita fiscal e arquivos SINTEGRA, que tem por base essa escrita.

O próprio contribuinte declara que os arquivos SINTEGRA não refletem a realidade dos seus estoques. Ocorre que seus livros fiscais são idênticos aos arquivos e é a partir desses registros que o ICMS mensal é apurado para efeitos de pagamento à Fazenda Pública.

Por sua vez, os exemplos apresentados pela defesa na impugnação para os itens Enfeite Estrela Gliter 8 (produto 21312750); Calça Clássica (produto 2067271007), Forno Elétrico Prime 28L (produto 4135297), entre outros, reforçam a convicção deste julgador de que os lançamentos contábeis das perdas feitos no seu sistema de controle interno, são os mesmos das omissões de saídas e das omissões de entrada, sem os respectivos lançamentos na escrita fiscal.

Resta, portanto, evidenciada a divergência em controles internos e registros fiscais. Considerando que a empresa apura o ICMS a partir da escrita fiscal, essas divergências deveriam compor os lançamentos fiscais, na conta de estoques, com os lançamentos de cabíveis, no período mensal de suas ocorrências, com a consequente repercussão nos registros em meio eletrônico e na apuração do ICMS.

Por outro lado, o argumento de que a empresa dilui nos custos das mercadorias vendidas os valores relativos a perdas, roubos, extravios e demais ocorrências, não se mostra razoável do ponto de vista fiscal. Nenhum levantamento quantitativo de estoques seria de prova do cometimento de infrações do ICMS.

Ademais, contabilmente também não restou demonstrado essa tributação e nem sequer os estornos de crédito de ICMS. No PAF não foram juntadas provas documentais que atestassem as alegações articuladas na peça defensiva. O sistema de controle interno da autuada não constitui meio probatório que demonstre que a empresa cumpriu regularmente as suas obrigações perante o fisco estadual.

O fisco, através dos demonstrativos apensados ao PAF, fez prova do cometimento de infração à legislação tributária. O contribuinte, por sua vez, não se desincumbiu do ônus de fazer a prova em contrário, pois lançamento contábil das perdas e os reflexos na formação de custo de revenda das demais mercadorias foram alegadas, porém não evidenciadas neste processo.

Outra inusitada tese defensiva é o direito ao crédito fiscal das mercadorias que foram objetos a perdas, roubo ou perecimento, através de um novo conceito teórico de crédito financeiro. Essa tese é totalmente desprovida, por falta de previsão legal, inclusive na Lei Complementar nº 87/96 e no RICMS/Ba, que segundo a defesa deveria acolhida, a partir de uma outra leitura do art. 21 da LC, sobre a premissa do crédito financeiro. Face ao acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA do item 4 da autuação, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo sujeito passivo, conforme relatório anexado à fl. 437 do presente

PAF.

*Este julgamento foi confirmado em segunda instância, conforme se depreende da ementa abaixo:*

PROCESSO - A. I. Nº 269197.0007/12-7  
RECORRENTE - LOJAS AMERICANAS S.A.  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0414-11/13

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, sobre as operações de saídas, cuja diferença constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documento fiscal. Insuficientes às razões do recurso para elidir a imputação. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

*Infração 1 procedente.*

*Em relação às infrações 02 e 03, a Impugnante identificou que o Fisco, novamente, concluiu pela omissão de entrada por computar os encargos financeiros como se saídas fossem. Que, em momento algum, a ora Impugnante adquiriu mercadorias sem documento fiscal. Acrescenta que o autuante deixou de considerar entradas de mercadorias provenientes de transferências, efetivamente ocorridas.*

*Que comprova através dos documentos em anexo (DOC. 08), que em 04.01.2010, procedeu à escrituração da Nota Fiscal nº 566258, emitida em 31.12.2009 pelo Centro de Distribuição da Impugnante, situado no Estado de Pernambuco, a qual continha, exatamente, 01 (um) item do DVD em voga. Que procedeu à transferência da mercadoria, no entanto, a pequena demora no registro informatizado de entrada das mercadorias transferidas, fez com que estas mercadorias fossem vendidas via ECF – e, portanto, de forma automática – antes de terem suas entradas manualmente inseridas no sistema.*

*Neste caso, repete os mesmos argumentos da infração 1 já apreciada e traz um fato novo, o de que teria dado saída de mercadoria transferida antes do registro da transferência efetuada em 31.12.2009. Ora, não é factível que a empresa tenha vendido no último dia do ano, um produto cuja saída ocorreu em seu Centro de Distribuição em Pernambuco, situado quase mil quilômetros desta capital, e que além do percurso longo, requer toda uma logística interna de distribuição. Além disso, a escrituração faz prova em favor do fisco, visto que se a mercadoria foi enviada em 31.12.2009 e porventura, de forma extremamente rápida, ingressou na loja e foi vendido no mesmo dia, sua escrituração deveria ter sido feita no mesmo dia.*

*O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, e o que aflora como realidade incontroversa é que a mercadoria saiu no último dia do ano de outro estado, e foi devidamente registrada no início do ano seguinte, não tendo qualquer razoabilidade supor que houve erro de escrituração. Infrações 2 e 3 procedentes.*

*O impugnante diz que quanto à Infração 04, nos termos do relato fiscal, o valor das omissões de saída é superior aos de entrada, e o lançamento foi realizado para exigência do ICMS incidente sobre as omissões de saída tributadas. Reafirma que jamais procedeu à venda de mercadorias sem documento fiscal. Que em decorrência da própria atividade comercial da Companhia, é inevitável que ocorram perdas de mercadorias, em virtude de quebra, perecimento, furto e etc.*

*Traz como exemplo o Produto 2121675 – “REGATA RIB ALÇA” (DOC. 10) e que de acordo com Relatório Totalizador elaborado pelo Fiscal Autuante, 05 (cinco) unidades do item em análise teriam sido vendidas sem documento fiscal. Ocorre que, a Fiscalização não considerou 05 (cinco) itens por ajuste de estoque por inventário (EWI), devidamente registrados na conta contábil 11310120 (Tipo de Movimento: 702) que é justamente o registro das perdas, neste caso, sinistro. Tais argumentos foram apreciados na infração 1, visto que o contribuinte não pode deixar de registrar em documentos fiscais as suas perdas, conforme prescrito na legislação, e neste caso o autuante apenas considerou os dados fornecidos pelo próprio impugnante em sua escrita fiscal, que resultou nas diferenças apontadas. Infração 4 procedente.*

*Quanto ao pedido de entrega de intimações no endereço do Representante Legal, nos termos do art. 109, I, do RPAF, considera-se efetivada a intimação quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Devidamente intimado, a Recorrente interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionado às fls. 309/335.

Em sua peça recursal, inconformada com o desfecho dado pelo julgamento de 1ª Instância, inicia seu arrazoado afirmando que, consubstanciado na inocorrência de omissão de receitas, não teria

cometido as infrações que lhe são imputadas.

Após dizer da tempestividade do seu Recurso e relatar os fatos, em preliminar, aduz que parte do lançamento estaria alcançado pela decadência, lembrando que a referida parte se refere a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro de 2009, período em que teria sido realizado o recolhimento ao Erário Público do ICMS que entendeu devido, pelo que pugnou pelo reconhecimento da extinção da referida parcela do crédito tributário, nos termos do art. 156, VII, c/c art. 150, §4º, ambos do CTN.

Menciona os fundamentos da decisão da JJF sobre o tema, mostra sua discordância e irrisignação, registrando que muito embora os julgadores de 1ª Instância tenham feito alusão à suposta existência de “*farta jurisprudência*” do CONSEF, não teria sido trazido aos autos nenhum precedente que corrobore os fundamentos sustentados, também lembrando que o art. 107-A do COTEB sequer menciona o tratamento que deve ser dado à matéria em razão do lançamento por homologação.

Conclui que a decisão combatida padece de fundamento legal e jurisprudencial capaz de legitimar os julgadores a afastarem a preliminar suscitada.

Ainda em derredor da matéria, diz da impossibilidade de aplicação subsidiária do disposto no artigo 107-B, §5º do COTEB, aduzindo que tal dispositivo afronta o quanto disposto nos artigos 103-A c/c os artigos 143, III e 150, §4º da CF/88, e com a Súmula Vinculante STF nº 08.

Transcreve a legislação e a jurisprudência exposta no Recurso Extraordinário nº 559.943/RS, afirmando que em obediência aos mandamentos constitucionais, cabe ao CONSEF declarar a inaplicabilidade do disposto no artigo 107-B, §5º do COTEB, também afirmando que deve ser aplicado o art. 150, §4º do CTN, sendo, pois, alcançado pela decadência as ocorrências tidas no período de janeiro a 29 de setembro de 2009.

No mérito, de plano, diz da inexistência de omissão de entrada e saída de mercadorias.

Sobre o tema (infrações 01 a 04), afirma que as infrações foram mantidas apesar de ter demonstrado que a presunção fiscal deriva da simples desconsideração do procedimento adotado para fins de ajuste do estoque (nos casos de perda, roubo, furtos e sobras, encargos financeiros, desencontro cronológico etc.).

Relativamente à infração 1, afirma que não houve aquisição de mercadorias desacobertas de documento fiscal, entendido que as supostas omissões de receita constantes nos levantamentos fiscais, em verdade, se referem ao equivocado cômputo dos encargos sobre vendas autônomas de mercadorias, a exemplo da mercadoria “*produto 2095175 – CARRO FERRARI MONTAVEL*”, para a qual foi apontada omissão de saída de uma unidade, certo que a suposta omissão “... *advém da presunção de que os encargos financeiros cobrados nas vendas a prazo retratariam uma saída autônoma do bem*”.

Afirma que o Sujeito Passivo não teria apresentado documentos de prova capazes de suportar tais alegações, diz que foi desconsiderado o documento denominado “*Relatório de Nota por Item*”, que nada mais é do que o espelho do Cupom Fiscal, no qual há registro de que foi realizada a venda de um item “*CARRO FERRARI MONTAVEL*” através do Cupom Fiscal nº. 39673, a prazo, cobrado em apartado os encargos financeiros (R\$ 8,55), cobrança tal que foi interpretada como se fosse uma saída autônoma. Cita caso idêntico que teria sido objeto de análise pericial pela Célula de Perícias e Diligências da Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará.

Evoca o princípio da verdade material para afirmar que os julgadores da Junta, mesmo diante do “*Relatório de Nota Por Item*”, que relata a venda da mercadoria e a cobrança dos encargos (em valor muito inferior), preferiram trilhar caminho mais curto, mantendo a autuação sob o argumento de que não havia documentos de prova capazes de sustentar as alegações apresentadas.

Pugna pela reforma da decisão proferida em 1ª Instância, de modo que o lançamento, neste

particular, seja julgado totalmente improcedente.

Para as infrações 2 e 3, nega a ocorrência de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação e/ou substituição tributária desacompanhadas de documento fiscal.

Diz que da análise do levantamento fiscal, identificou que o Fisco concluiu pela omissão de entrada por computar os encargos financeiros como se saídas fossem, procedimento idêntico ao acima esposado, aduzindo que são reiterativos os argumentos e pedido acima expostos.

Salienta, que em sede de impugnação, ressaltou outras oportunidades em que os fiscais autuantes presumiram a aquisição de mercadorias sem Nota Fiscal tão somente porque deixaram de considerar entradas de mercadorias provenientes de transferências efetivamente ocorridas, a exemplo da mercadoria “DVD NIRVANA – LIVE AT READING – Código 4141071”.

Destaca que em virtude de um descompasso cronológico entre a escrituração da Nota Fiscal de aquisição/transferência e a efetiva venda, também se presumiu, equivocadamente, que teria adquirido mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, fato que não encontra eco na verdade dos fatos, a exemplo da mercadoria acima referida para a qual a escrituração da Nota Fiscal nº 566258 ocorreu em 04/01/2010, enquanto que a mercadoria adquirida ingressou em seu estoque em 31/12/2009 (data em que foi emitida a NF de transferência).

Esclarece que “... *procedeu à transferência da mercadoria, no entanto, a pequena demora no registro informatizado de entrada das mercadorias transferidas, fez com que esta mercadoria fosse vendida via ECF – e, portanto, de forma automática – antes de ter sua entrada manualmente inseridas no sistema*”.

Diz que em razão do seu tamanho e do volume de operações realizados no final de cada ano, ao contrário do que registrou a Junta, o desencontro cronológico entre a escrituração das entradas e as vendas é algo absolutamente factível.

Pugna pela reforma da decisão de piso para que seja o lançamento julgado improcedente.

Para a infração 4, afirma que não ocorreu a omissão de saídas de mercadorias, diz que na peça de impugnação elucidou os mais diversos acontecimentos no dia a dia que interferem diretamente na quantificação dos estoques, a exemplo das inevitáveis perdas, em virtude de quebras, perecimento, furtos, etc., fatos que não poderiam ser interpretados pela fiscalização como venda de mercadorias sem documento fiscal. Lembra que acostou aos autos os “Relatórios de Kardex”, os quais relacionam mercadorias contidas na autuação fiscal que sofreram ajustes do estoque da loja.

Menciona a decisão recorrida no trecho em que o Relator afirmou que a Recorrente deveria ter observado os ditames legais para realizar o controle do estoque, afirma que a simples análise dos documentos trazidos aos autos atesta que os ajustes contábeis foram realizados na exata quantidade em que as supostas omissões de receita teriam sido apuradas, restando demonstrado que eventuais perdas somente são possíveis de serem contabilizadas mediante um controle interno realizado pelo próprio contribuinte.

Diz que caso a fiscalização tivesse adotado um procedimento mais cuidadoso, lhe seria possibilitado exercer seu direito de defesa, municiando o Fisco baiano de todos os elementos necessários para que se chegasse à conclusão de que nunca houve qualquer omissão de saídas de mercadorias.

Afirma que o julgador de piso desconsiderou as provas acostadas aos autos, a exemplo do ocorrido com o “Produto 2121675 – REGATA RIB ALÇA”, para o qual há acusação de venda sem documentação fiscal de cinco unidades. Diz que houve ajuste de estoque por inventário (EWI), devidamente registrados na conta contábil 11310120 (Tipo de Movimento: 702) que é justamente o registro das perdas – sinistro.

Entende que a comprovação da licitude da movimentação de estoque da ora recorrente deve

considerar elementos que ultrapassam a singela observação das entradas e saídas em um momento único, vez que a simples operação aritmética deixa de apreciar eventos como o acima especificado, comumente verificado na realidade de uma Empresa do seu porte, pelo que conclui que resta patente que jamais procedeu à saída de mercadorias sem a respectiva documentação fiscal.

Pede que seja reconhecida a total insubsistência do lançamento fiscal.

Evocando o princípio da verdade material, diante dos fatos exposto e dos documentos trazidos aos autos, diz que deve a administração promover as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível alcançar a justiça. Cita a doutrina.

Requer que seja dado Provimento ao seu Recurso Voluntário, para que seja acolhida a preliminar de decadência suscitada, e, no mérito, declarando-se a insubsistência do crédito tributário de ICMS exigido, entendido que ocorreu equívoco na percepção dos fatos.

O Dr. Elder dos Santos Verçosa, Procurador da PGE/PROFIS, exara parecer às fls. 341/345, exara Parecer no qual, de plano, registra que as razões recursais apenas repetem as de defesa.

Quanto à preliminar de decadência, diz que no caso dos autos não se verifica tal fenômeno jurídico, certo que apenas seria observada a decadência após 31/12/2014.

Faz digressões sobre o tema e sobre a validade e eficácia do COTEB, afirma que resta claro que a segunda parte do § 4º, do art. 150 do CTN, aquela que fixa prazo para homologação em “*cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”, somente se aplica na ausência de lei que fixe prazo distinto, o que não seria o caso.

Relativamente aos precedentes, diz que a questão da decadência se encontra consolidada em desfavor da pretensão recursal.

Quanto à primeira infração, registra que em tais circunstâncias, para evitar que o crédito correspondente seja indevidamente perpetuado, deveria ter sido observado o procedimento previsto na legislação pertinente, notadamente o inciso V, do art. 100; o art. 102 e o §5º, do art. 356; todos do RICMS/BA. Nessa linha, entende que mesmo verdadeiras as razões recursais, o contribuinte deve arcar os ônus da sua conduta em desalinho com as normas regulamentares.

Pondera que se cada contribuinte registrar as suas operações como bem lhe aprouver, restará inviabilizada a atividade fiscalizatória, sendo certo que condutas diversas devem ensejar as sanções aplicáveis, salvo se a empresa demonstrar, cabalmente, que não causou prejuízo ao erário. Cita os Acórdãos nºs 0133-05/13 e 0141-11/13.

No que tange às infrações 2 e 3, transcreve trecho da decisão recorrida e o argumento recursal, afirmando que considerando que as infrações são corolários da Infração 1, acompanham a sua sorte, de modo que, igualmente, devem prevalecer.

Para a infração 4, mais uma vez transcreve trecho do voto do Relator da decisão combatida, concluindo que o contribuinte não pode transferir para a fiscalização o ônus de identificar as situações excepcionais que ocorrem na gestão do negócio, tampouco basta a mera alegação do próprio interessado em seu favor, uma vez que somente tem o condão de produzir prova contra si mesma.

Assevera que não há como se admitir que os sistemas de controle interno da Recorrente, sem os devidos dados lançados no SINTEGRA e nos seus próprios livros fiscais, reúnam condição de elidir o lançamento, pois a documentação fiscal deve refletir a realidade dos fatos.

Registra que o Sujeito Passivo confessa que a sua escrita fiscal é inconsistente, e nessa linha, manifesta entendimento no sentido de que cabe à Recorrente adotar medidas preventivas e corretivas para assegurar a fidedignidade das suas informações fiscais, nos termos do art. 141 do RPAF.

Lembra que a existência de diferença apurada no levantamento quantitativo de estoque é



incontroversa, restando à Recorrente demonstrar o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito-dever de o Estado proceder ao competente lançamento caso verificada a hipótese de incidência.

Consigna que a fiscalização fez a sua parte na busca da verdade material, entende que a Recorrente não fez prova de suas alegações em sentido contrário à legítima presunção legal, o que revela que os motivos do inconformismo são insuficientes para modificar o julgado.

Opina pelo Não Conhecimento do Recurso Voluntário.

Na assentada de julgamento do dia 07/03/2016, o então relator (José Antonio Marques Ribeiro) juntamente com o colegiado da 2ª CJF, converteu os autos em diligência à PGE/PROFIS, por iniciativa do Conselheiro Daniel Ribeiro, posteriormente à ASTEC do CONSEF para:

- 1. Intimar o contribuinte a apresentar os documentos fiscais que possam dar lastro ao “relatório de nota por item”, conforme exposto nas peças de defesa e recursal.*
- 2. Verificar, à luz dos documentos já coligidos aos autos e os novos trazidos pela Recorrente, se as razões recursais relativas aos encargos financeiros cobrados em apartado da venda comercial, podem ser aceitas para fins de elisão parcial da acusação fiscal.*
- 1. Verificado que assiste razão à Recorrente, elaborar novo demonstrativo com base no levantamento quantitativo de estoques corrigido, fazendo-se excluir as operações financeiras ocorridas em apartado das comerciais e realizadas por terceiros, não sujeitas ao ICMS.*

*Considerando o encaminhamento da presente diligência, devem ser notificados o Sujeito Passivo e o autuante e, após seu cumprimento, ambos devem tomar ciência do seu resultado, em seu inteiro teor, na forma prevista no RPAF/99, em obediência aos princípios do contraditório e da ampla defesa, sendo fixado prazo de 10 (dez) dias úteis para que os mesmos se manifestem nos autos, se assim desejarem.*

*Decorrido o prazo aqui estabelecido, ato contínuo, deve o presente PAF ser encaminhado à PGE/PROFIS, que deverá exarar Parecer Conclusivo e na sequência, retornar a Secretaria desta 2ª Câmara de julgamento Fiscal para encaminhamento da conclusão da instrução e julgamento.*

Na conclusão da diligência realizada pela ASTEC através do Parecer nº 37/2017, a diligente (Sra. Maria do Socorro Fonseca de Aguiar) da época proferiu os seguintes procedimentos:

- 1. Informa que o contribuinte fora intimado em 22/02/2017 para apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, “os demonstrativos e documento fiscais que comprovem os erros ou equívocos no levantamento fiscal alegados na defesa”, conforme intimação, às fls. 359/365 dos autos;*
- 2. Diz que o contribuinte ao atender a intimação fiscal, no dia 02/05/2017, mais de 60 (sessenta) dias de prazo, através de manifestação (Processo SIPRO nº 069535/2017-0 – fls. 366/76), apresentou apenas os exemplos já vistos anteriormente e um CD (fl. 375) que apesar de indicar 4 arquivos, com 4 exemplos, sequer abriu;*
- 3. Fala que fora esclarecido pelo preposto do recorrente, que por se tratar de levantamento quantitativo de estoque, era necessário apresentar demonstrativo especificando e comprovando todas as diferenças apuradas, nas entradas, estoque inicial e final e saídas de mercadorias, indicando os números e quantidades de cada item, para, caso comprovadas, serem excluídas da autuação, como se constata, à fl. 365 dos autos, entretanto nada foi apresentado, impossibilitando, a apuração das alegações;*
- 4. Conclui que foram mantidos os valores da autuação, haja vistas que não foram demonstradas e comprovadas os itens e quantidades que alega que são operações financeiras em apartado das comerciais e realizadas por terceiros, não sujeitos a ICMS.*

Nas fls. 368/372, consta manifestação do contribuinte no cumprimento da diligência, onde, inicialmente, descreve novamente a síntese dos fatos da autuação.

Pontua que demonstrou que as supostas omissões de receita constantes nos levantamentos fiscais, na realidade, se referem ao equivocado cômputo dos encargos como se vendas autônomas de mercadorias fossem, trazendo, dentre outros, o exemplo do produto “CARRO FERRARI MONTAVEL – Código 2095175 “.

Diz que a fiscal autuante presumiu que a recorrente adquiriu mercadoria sem Nota Fiscal deriva do fato de que o levantamento realizado pelo Fisco aponta 05 (cinco) supostas saídas da mercadoria em voga.

Salienta que os 04 (quatro) itens da mercadoria, que consta no CD de fl. 375, foram efetivamente vendidos e que a suposta quinta saída apontada pela fiscalização, nada mais é do que encargo financeiro cobrado de uma venda a prazo no valor de R\$ 69,99, com encargo financeiro de R\$ 8,55. Junta novamente a movimentação de:

- Estoque inicial (EI): 0
- Entradas (E): 24
- Saídas (S): (-) 4
- Estoque Final: 20
- Saldo de estoque: (0+24-4-20=0)

Acosta também, através de fotos do chamado “Relatório de Nota por item” e do cupom da compra do item citado “Carro Ferrari”, dizendo que é prova da operação retratada se refere a uma venda com encargo, e não duas vendas conforme a presunção fiscal. Disse que analisando o citado cupom verifica-se o valor de R\$ 20,28 relativo a cobrança dos encargos financeiros, subdividido nos valores de:

- R\$ 8,55 referente a mercadoria “Carro Ferrari Montável”;
- R\$ 0,37 referente a mercadoria “Bis avela cx c/18 126g Lacta”;
- R\$ 0,37 referente a mercadoria “Bis ao leite cx c/20 140g Lacta”;
- R\$ 10,99 referente a mercadoria “CJT skate iniciante”.

Acrescenta que na foto anexada do relatório de Nota por Item, contém todas as mercadorias do cupom fiscal, o que se verifica que da mercadoria “CARRO FERRARI MONTAVEL” fora cobrado o valor de R\$ 8,55 relativo aos encargos financeiros, e sobre o total do cupom fiscal fora cobrado o valor de R\$ 20,28.

Sustenta que não se trata de saída de mercadoria, mas sim de encargos financeiros cobrados do consumidor final na realização de venda a prazo. Informa que, além da juntada do cupom, requer a juntada de diversos outros cupons fiscais, contendo mercadorias objeto da autuação fiscal.

Após intimação do resultado de diligência feita pela Auditora Fiscal-diligente, fls. 377/379, o patrono do contribuinte se manifestou, fls. 381 a 388, reproduzindo os itens da diligência solicitada, reproduziu a conclusão da diligência proferida e informou que se os arquivos enviados pela Recorrente apresentaram problemas que comprometiam a análise determinada por esta Colenda Câmara, e consequentemente a busca da Verdade Material, entende que a Douta Fiscalização poderia intimá-la ou mesmo contatá-la por telefone ou e-mail, como já feito, para sanar a irregularidade mediante o envio de novos arquivos ou até mesmo juntada física (em papel) de tais documentos.

Assinala que a documentação apresentada não se limita à meros 4 exemplos como presumiu a r. fiscalização, mas sim de centenas de operações que comprovam a improcedência da autuação. Assim, para dirimir quaisquer dúvidas, a ora Recorrente novamente realiza juntada dos referidos arquivos (DOC. 01).

Fala que o CD-ROM contém mais de 380 folhas de demonstrativos e documentos fiscais que comprovam inúmeros outros casos em que encargos financeiros foram considerados como se saídas fossem, o que ocasionam nas diferenças de estoque apontadas pela fiscalização.

Nas folhas seguintes o advogado discorre os mesmos fatos quando a diligente solicitou manifestação – fls. 384 a 388 – e que fora transcrito em parágrafos anteriores.

Nas fls. 401-02, consta Parecer da PGE/PROFIS onde opina para realização de nova diligência à ASTEC, pois informa que a suposta distorção do levantamento quantitativo de estoque pela

consideração dos encargos, não possui muita lógica, pois este roteiro de auditoria apenas observa a quantidade de mercadorias específicas omitidas, nas entradas ou nas saídas, não havendo, “por óbvio”, uma omissão de “encargos” como quis sugerir o autuado. Sustenta que os encargos apenas afetariam a mensuração da base de cálculo das omissões, caso o valor dos encargos fossem considerados no cálculo. Junta jurisprudência do STJ.

Em Pauta Suplementar do dia 22/03/2019, o então relator (José Carlos Barros Rodeiro) juntamente com este colegiado converte, novamente, os autos em diligência à ASTEC – fls. 404-05, referente à infração 1, no sentido de avaliar se podem ser aceitos para fins de elisão parcial da acusação fiscal e, se for o caso, elaborar novo demonstrativo de débito, com a exclusão dos encargos financeiros.

Na conclusão da diligência, fls. 408/410, o diligente auditor fiscal Sr. Edgar Ferreira Pessoa Pereira, informou que fora efetuada a verificação dos levantamentos anexado pelo autuante e constatou que os preços médios apurados não agregam os encargos financeiros aduzidos pelo recorrente. Diz que, na autuação, diversas mercadorias foram aplicadas os preços médios de entradas, e em outras, o preço médio de saídas, sem, contudo, fazer agregação dos valores referentes aos encargos financeiros, o que beneficiou o autuado, face o valor do encargo ser inferior ao da mercadoria. Junta exemplos justamente o do CARRO FERRARI.

Diz esse procedimento foi feito para todos os itens analisados, o que comprova através das planilhas anexadas aos autos. Sustenta que tal alegação, de que as receitas omitidas se referem a equívocos dos encargos financeiros como se fossem vendas de mercadorias, não procede, pois, a auditoria fiscal se baseou nos arquivos magnéticos enviados, pelo autuado ora recorrente, para a SEFAZ, em um universo de 10.000 itens, não tendo se fazer a verificação item a item.

Conclui pela manutenção da autuação (infração 1), dizendo que o recorrente não demonstrou e nem comprovou as alegações de que se trata de operações financeiras.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 414 a 419, rechaça suas argumentações já expostas, sustentando agora que os lançamentos dos encargos foram considerados como se fossem saídas autônomas, ou seja, como se mais item daquela mercadoria tivesse sido vendido.

Assevera que, como se trata de uma implicação quantitativa de estoque, e não de suposta majoração nos valores apurados, os pareceres juntados e sustentados jamais foram aduzidos pela recorrente, pois não se trata de omissão de entradas, mas sim, do excessivo número de saídas identificado pelo cômputo duplicado das operações de saída. Assim, uma vez desfeita a conclusão de “descompasso de estoque”, não subsiste a acusação fiscal de aquisição de mercadoria sem documentação.

Requer que seja dado provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a insubsistência da acusação fiscal e protesta pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em direito, especialmente documental superveniente e pela realização de diligência fiscal.

Na fl. 424, manifestação do autuante onde informa que concorda com a diligência proferida e encaminha os autos à 2ª CJF, pois não cabe mais apreciação dos fatos já comprovados.

Registro a presença na sessão de julgamento dos advogados do Autuado que efetuou a sustentação oral, Srs. Catherine Velasco Liberal - OAB/RJ nº 224.675 e João Maurício Barros Cardoso – OAB/BA nº 65.704.

É o relatório.

#### **VOTO (Vencido quanto à alegação de decadência – Infrações 1, 2 e 3)**

Trata o presente, de Recurso Voluntário tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 5ª JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

De plano, há que se registrar, que apesar de a Recorrente não requerer objetivamente a nulidade do lançamento ou da decisão, no bojo do seu arrazoado são arguidas as referidas nulidades, conquanto se diz da violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, bem como é dito, que os julgadores de piso não apreciaram devida e integralmente as razões de mérito e os correspondentes documentos constantes da peça de defesa.

Tratando das nulidades suscitadas pela Recorrente, por primeiro, analiso o lançamento. Quanto a este, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto 7.629/99, sobretudo o art. 39, vejo que não há qualquer vício que imponha mácula ao lançamento, pois estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Observo também, que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator, e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Devo registrar, por oportuno, que não se vislumbra qualquer dúvida quanto ao enquadramento da conduta do sujeito passivo ao fato típico especificado na legislação.

Voltando o olhar às etapas processuais, vejo que todos os passos foram rigorosamente seguidos, sobretudo aqueles atinentes às intimações feitas ao Recorrente e à possibilidade de manifestação, de maneira que lhe foi garantido, em todas as fases, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, restando respeitados os incisos LIV e LV, do art. 5º da Carta Magna.

Referentemente à eventual suposta nulidade da decisão recorrida, por primeiro, há que se estabelecer, que se trata de infração fiscal derivada de levantamento quantitativo de estoques apurado com base nos elementos fornecidos pela própria Recorrente. Nessa esteira, tendo como premissa básica o referido levantamento quantitativo de estoques, vejo que também não assiste razão à Recorrente. Da compulsão dos autos, observa-se com clareza solar, que os julgadores de piso cuidaram de analisar todos os argumentos defensivos e as provas trazidas aos autos.

Assim, considerando que foi aplicado ao *decisum* de primo grau a legislação vigente, não havendo qualquer contradição, como sugere o Sujeito Passivo, não vislumbro a possibilidade da aplicação de qualquer das hipóteses do art. 18 do RPAF.

Isto posto, não há que se pensar em nulidade do lançamento nem da decisão recorrida.

Também em sede de preliminar, evoca a Recorrente a discussão da decadência em relação ao crédito tributário relativo às competências de janeiro a 29/09/2009.

Sobre a preliminar suscitada, entendo que assiste parcial razão à Recorrente, para as infrações onde constam lançamentos para o exercícios de 2009, neste caso, infrações 1, 2 e 3.

De plano, há que se ter como referência a data em que o Sujeito Passivo tomou conhecimento da ação fiscal empreendida pelo Fisco da Bahia, 01/10/2014, sendo certo, que apenas a partir do momento em que o contribuinte toma conhecimento da ação fiscal, é que se constitui o processo, seja ele administrativo ou judicial, momento a partir do qual, se estabelecem as formalidades da relação jurídica derivada da existência de determinada lide, bem como do exercício do contraditório e da ampla defesa.

Dito isso, tida a data de 01/10/2014, como marco de contagem do prazo decadencial, fica estabelecida a data de 30/09/2009, como marco limite da possibilidade de o Fisco poder exigir imposto ou multa, derivados de eventual falta de recolhimento de tributo.

A tese recursal, no que pertine à preliminar de mérito, discute a decadência das operações que datam mais de cinco anos, para trás, contados da data em que tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração em apreço.

Sobre este tema, entendo que há de ser trazida à baila a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer sobre eventual decadência de constituição do crédito tributário, à luz do que dispõe o CTN sobre a matéria, das diversas decisões do STF, bem como da Súmula Vinculante nº 08.

Diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF: *“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial, viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro, que em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculativos em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que *“...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”*, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Avançando na análise, pertinente lembrar que a matéria que gravita em torno da aplicação das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, ou do inciso I, do art. 173 do CTN, relevante trazer à baila, o fato de que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada, ou seja, está expresso na Constituição Federal de 1988, que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b” Carta Maior, como segue:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.*

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal assim se posicionou:

*“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).*

*“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).*

Feitas as exposições acima, não restam dúvidas de que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual, os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 30/09/2009, de fato, foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V, do art. 156 do CTN.

No caso dos autos, como as ocorrências lançadas no Auto de Infração decorrem de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, teria que ser feita desagregação do valor expresso em cada ocorrência, de maneira que se pudesse apurar o valor correspondente ao período anterior a 30/09/2009, efetivamente alcançado pela decadência.

Nessa linha, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 30/09/2009, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Nesses termos, voto no sentido de ACOLHER A PRELIMINAR suscitada para julgar improcedente o lançamento na parte que inclui as operações anteriores a 30/09/2009, para as infrações 1, 2 e 3.

No mérito, cinge-se o Recurso Voluntário à análise das **quatro infrações** que acusam o Sujeito Passivo de:

- 1. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de entrada e de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, sendo exigido o de maior expressão monetária, a das operações de entrada, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas;*
- 2. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária;*
- 3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; e*
- 4. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais sem a respectiva escrituração, tudo apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

Registre-se, por primeiro, que os fundamentos e argumentos do Recurso em apelo, repetem os de defesa em todos os seus termos.

Também merece registro, que todas as infrações, como dito anteriormente, derivam de auditoria de estoques nas diferenças apontadas, da qual, por presunção legal, se pôde levar a efeito a lavratura do Auto de Infração em questão.

À luz da legislação vigente, o levantamento de estoques levado a efeito pela autuante com base nas informações prestadas pela ora Recorrente, em princípio, está absolutamente correto, contudo, a desconstituição de tal levantamento, parcial ou completamente, impõe ao Sujeito Passivo a precisa indicação dos erros cometidos pelo autuante, com a juntada dos elementos de prova que atestem a existência dos supostos equívocos.

A tese recursal, repousa sobre as alegações de que teria o Autuante desconsiderado o fato de que encargos financeiros teriam sido considerados como vendas autônomas, de que houve descompasso cronológico entre a escrituração da Nota Fiscal de aquisição/transferência e a efetiva venda, esta tese é baseada para a infração 1. E, por fim, teriam sido desconsideradas as perdas decorrentes de quebras, perecimento, furtos, etc., fatos que não poderiam ser interpretados pela fiscalização como venda de mercadorias sem documento fiscal, argumento referente à infração 4.

A querela refere à discussão sobre a possibilidade de aproveitamento de controles internos para fins de elisão de imputações fiscais, aí entendido, que ao princípio da verdade material deve ser

empregada a primazia necessária, haja vista que o objetivo do legislador, em essência, é a busca do tributo devido e que tenha efetivamente derivado de fatos geradores legítimos. De outra banda, por motivos óbvios, o apego ao texto normativo não pode ser preterido por meras ilações ou mesmo procedimentos operacionais internos, sem caráter fiscal, de cada contribuinte.

No caso dos autos, vejo que em verdade, o Sujeito Passivo, em que pese ter argumentos robustos e consistentes, pois são ancorados no fato de que é imprescindível que haja rigoroso controle dos seus estoques, em razão do seu porte, revela que a sua prática operacional não se alinha com as normas de regência da matéria em discussão, ou seja, além do fato exposto, também não há como garantir, consoante os elementos trazidos aos autos, que as razões recursais vão além da retórica, haja vista que documentos de controle interno podem ser produzidos a qualquer tempo, pois não têm controle externo como os livros e documentos fiscais.

Nesses termos, conforme indicado pelo n. procurador da PGE/PROFIS, verificando que não foram observadas as regras dispostas no inciso V, do art. 100; o art. 102 e o §5º do art. 356, todos do RICMS/BA, merece destaque o fato de que os elementos que alicerçam o lançamento, são aqueles informados pela própria Recorrente, pelos meios eletrônicos de informações prestadas à SEFAZ.

Quanto ao fato de que teria o Autuante considerado encargos financeiros como vendas autônomas (infração 1), é importante lembrar que todas as imputações derivam de levantamento quantitativo de estoques, entendido que tal roteiro de fiscalização apenas atribui valor de cada mercadoria após a apuração quantitativa física de cada uma, sendo no momento da apuração de eventual omissão absolutamente irrelevante o valor de cada item.

De toda maneira, ainda que se cogitasse acolhimento da tese recursal quanto aos encargos financeiros, há que se registrar que a legislação inclui todos os encargos das operações de venda, inclusive os financeiros, por conta do parcelamento que devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, consoante disposto na Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:*

*(...)*

*II - o valor correspondente a:*

*a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.*

Mais uma vez, este colegiado da 2ª Câmara converteu os autos em diligência a ASTEC/CONSEF, buscando elucidar dúvidas em relação a infração 1, onde esta assessoria técnica concluiu que *“Diante das verificações efetuadas, e não tendo o autuado demonstrado e comprovado as alegações de que se trata de operações financeiras, ficam mantidos os valores da autuação”* (fl. 410).

Alinhado ao quanto dito acima, vejo que ainda em sede de defesa, a ora Recorrente fez vir aos autos os *“relatórios Kardex”* que, *in fine*, apenas atestaram que os estoques iniciais e finais apostos no levantamento fiscal estavam corretos, coincidentes com os números dos papéis de trabalho, não causando qualquer reflexo no trabalho fiscal.

Avançando, aceitando a tese de que perdas, furtos, quebras e eventual deficiência em sistemas eletrônicos de controles podem efetivamente ocorrer, entendo que são passíveis de acolhimento para fins de desconstituição do lançamento (infração 4). Em que pese entendo como tais elementos que possam vir a afetar o lançamento, pois, há previsão legal para acobertar a forma como foram tratadas tais perdas, como quer a Recorrente. Ademais, o lançamento derivou de auditoria de estoques, cuja sistemática de apuração é simples, admitindo alguns alargamentos, ou seja, a apuração se dá com a consideração do estoque inicial, das entradas e saídas e do estoque final. Nessa direção, o autuante procedeu de forma diferente daquela que reflete a apropriação das informações prestadas pela própria Recorrente e contidas no SINTEGRA, pois na época dos fatos de apuração não se considerava a Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/2019.

Demais disso, se as informações foram prestadas pela Recorrente, e essa mesma Recorrente não traz precisamente elementos que demonstrem que tais informações estão equivocadas ou que houve equívoco no levantamento fiscal, não poderia a Junta de Julgamento Fiscal decidir de forma diferente da que decidiu, naquela época, pois ainda não tinha sido exarado a Portaria nº 445/98 para tal acolhimento, no qual discrimina como forma de perdas, furtos, perecimento, quebras e etc., descontos percentuais. Para o caso presente da ora recorrente, que é um estabelecimento de departamento, o percentual a ser utilizado é de 0,62%, devido a seguimento do nicho empresarial.

Assim, com base no que preconiza a Portaria nº 445/98, foi refeito por este colegiado, o cálculo exato de apuração do valor das omissões de saídas realizadas, reduzindo no percentual de 0,62%, o valor constante dos autos de R\$240.915,61, para R\$207.552,98, conforme a legislação alterada pela Portaria nº 159/2019.

Por tudo isso, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE ao apelo recursal referente às infrações 1, 2 e 3 (acolhimento da preliminar de decadência para o período anterior à setembro de 2009), e, de ofício, porque não fora alegação da peça recursal, reduzir a infração 4, acolhendo os ditames destacadas na Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/2019, com espeque de abater 0,62%, reduzindo a infração 4 de 240.915,61, para R\$207.552,98, assim é PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à Decadência - infrações 1, 2 e 3)**

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo n. Relator, divirjo do seu posicionamento, conforme passo a apreciar.

DECADÊNCIA: Discordo sobre a ocorrência de materialização da decadência relativo às infrações 1, 2 e 3, relativa ao exercício de 2009. Observo que as datas de ocorrências relativo a estas infrações, foram lançadas em 31/12/2009. O recorrente invocou a aplicação do disposto no 150, §4º do CTN, com a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, enquanto na decisão ora recorrida foi fundamentado que deveria ser aplicado o disposto no art. 173, I do CTN, com a contagem do prazo de decadencial de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Entendo que está correta a fundamentação contida na decisão ora recorrida, de que em se tratando de exigência de imposto, em decorrência de omissão apurada no exercício (2009), o prazo decadencial deve ser contado, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173 do CTN. Portanto, tendo o estabelecimento autuado sido cientificado do lançamento em 30/09/2014 em relação a fatos geradores ocorridos no exercício de 2009 [infrações 1, 2 e 3], a decadência somente se operaria após o dia 31/12/2014, motivo pelo qual, rejeito o pedido preliminar.

Observo ainda, que se considerado a data do lançamento em 31/12/2009, mesmo aplicando o disposto no art. 150, §4º do CTN, com a contagem do prazo a partir do momento da ocorrência dos fatos geradores, na data da ciência do lançamento em 30/09/2014, ainda não teria operado a decadência

INFRAÇÃO 1: No mérito, com relação à infração 1, sobre a alegação de que a fiscalização computou a saída de mercadoria em duplicidade, relativo a venda da mercadoria e dos encargos sobre vendas (2095175 – CARRO FERRARI MONTAVEL) constato que na conclusão da primeira diligência (ASTEC - Parecer nº 37/2017), foi informado que o contribuinte fora intimado em 22/02/2017 para apresentar, “*os demonstrativos e documento fiscais que comprovem os erros ou equívocos no levantamento fiscal alegadas na defesa*” (fls. 359/365), e não apresentou os demonstrativos específicos que comprovasse erro nas diferenças apuradas pela fiscalização.

Na segunda diligência (fls. 404/405), o diligente informou que efetuou verificação dos levantamentos anexado pelo autuante e constatou que “*os preços médios apurados não agregam os encargos financeiros aduzidos pelo recorrente*” e que não comprovou a alegação, “*de que as*



*receitas omitidas se referem a equívocos dos encargos financeiros como se fossem vendas de mercadorias, não procede, pois, a auditoria fiscal se baseou nos arquivos magnéticos enviados, pelo autuado ora recorrente, para a SEFAZ”.*

Pelo exposto, mesmo tendo sido realizado duas diligências fiscais, para oportunizar comprovar a alegação recursiva de que foi computado quantidade de itens de mercadorias pela venda e faturamento de encargo de vendas, mas não foi apresentado qualquer prova efetiva, motivo pelo qual, deve ser mantida a decisão pela procedência da infração 1.

INFRAÇÕES 2 e 3. Concorde com a fundamentação pela procedência dessas infrações.

INFRAÇÃO 4. Em se tratando de omissão de saída de mercadorias apurada em levantamento quantitativo de estoques, concordo com a aplicação do ajuste relativo a cada item de mercadoria que excedeu aos percentuais da relação entre a quantidade e o somatório do estoque inicial, mais as compras no período em relação a quantidades de saídas omitidas, conforme previsto no Parágrafo Único, do art. 3º da Portaria nº 445/1998, e procedência em parte desta infração.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, e, de ofício, acolhimento do ajuste da omissão de saída de mercadorias da infração 4, que implicou na redução do débito, rejeitando a alegação de decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206919.0012/14-3**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$342.848,94**, acrescido das multas de 60% sobre R\$15.725,30, 70% sobre R\$90.817,26 e 100% sobre R\$236.306,38, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Alegação de decadência – Infrações 1, 2 e 3) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Alegação de decadência – Infrações 1, 2 e 3) – Conselheiro: José Raimundo de Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Alegação de decadência – Infrações 1, 2 e 3)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Alegação de decadência – Infrações 1, 2 e 3)

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS