

A. I. Nº - 279465.0005/18-3
AUTUADO - UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO DE OLIVEIRA SANTOS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19/10/2021

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0157-01/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida. b) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. Infração reconhecida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. c) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infrações elididas parcialmente, em decorrência de apresentação pelo impugnante dos elementos comprobatórios das suas alegações, acatadas corretamente pela autuante que refez os cálculos resultando na redução do valor do débito. Infrações 4, 5 e 6 parcialmente subsistentes. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida. 5. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O VALOR DO IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Infração reconhecida. Indeferido o pedido de diligência. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2018, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$4.856.253,44, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

- 1.Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, maio a julho, setembro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.117,66, acrescido da multa de 60%;
- 2.Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.836,78 , acrescido da multa de 60%;
- 3.Recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido imposto no valor de R\$425.457,21, acrescido da multa de 60%;

4.Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta do registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.291.243,12, acrescido da multa de 100%.

5.Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$33.524,42, acrescido da multa de 100%;

6.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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$14.854,17, acrescido da multa de 60%;

7.Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a maio, setembro, novembro e dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$6.390,70, acrescido da multa de 60%;

8.Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2016, no valor de R\$80.829,38.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.129 a 151). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre as infrações imputadas.

De início, consigna que reconhece as infrações 1, 2, 3, 7 e 8, inclusive dizendo que está providenciando o pagamento do débito atinente a estas infrações com o benefício de redução de multa e juros concedido pelo Concilia 2018, razão pela qual pugna pela juntada posterior do comprovante de pagamento.

Quanto às infrações 4, 5 e 6, diz que o lançamento se fundamenta na presunção de que a empresa, basicamente, teria: *(i)* recolhido ICMS a menos em razão da omissão de saídas de mercadorias tributáveis; *(ii)* deixado de recolher ICMS por ter adquirido mercadorias de terceiro sem documentação fiscal, aplicando, assim, a penalidade prevista do art. 42, III; e art. 42, II, alínea 'd', ambos da Lei nº 7.014/96.

Afirma que tais alegações não merecem prosperar.

Em caráter preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração por ausência dos demonstrativos fiscais em Excel, portanto, impossibilidade de aferição da correção, ou não, do lançamento.

Diz que é fundamental, inicialmente, que seja analisada uma questão que precede o mérito da autuação, que diz respeito ao fato de o lançamento de ofício padecer do vício insanável, de forma que sua cobrança jamais poderia ser levada adiante, haja vista que exige o ICMS e multa supostamente devidos, em razão da omissão de entrada e saídas de mercadorias, referentes aos períodos de 2014, 2015 e 2016, apurada pela Fiscalização e demonstrada mediante quinze demonstrativos fiscais, todos em arquivo em pdf.

Destaca que alguns demonstrativos possuem mais de 1400 páginas com milhares de itens, tornando-se inviável a análise dos itens, uma vez que não é possível manusear arquivos em pdf de tamanha complexidade e contendo um enorme volume de informações.

Salienta que se verifica, desse modo, que o lançamento fiscal se olvidou da transparência necessária à configuração da liquidez e certeza ao débito fiscal, na medida em que não foram acostadas ao processo os demonstrativos em planilha Excel, com os quais a Fiscalização fundamentou a exigência do crédito tributário em questão.

Assevera que sem a exata compreensão, pelo Contribuinte, da autuação fiscal a ele imposta, torna-se árdua a sua análise de como proceder, de como se defender, evidenciando o cerceamento do seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Sustenta que não há dúvidas de que a ausência dos demonstrativos fiscais em planilha Excel acaba por lhe prejudicar, já que o lançamento fiscal se afigura obscuro e lacônico, em evidente prejuízo ao seu pleno exercício do direito de defesa de que goza, assim como qualquer outro contribuinte, conforme disposto o art. 5º da CF/88, cujo teor reproduz.

Diz que sendo o lançamento do crédito tributário um ato eminentemente formal, deve cingir-se a solenidade que a lei lhe exige, não podendo ser genérico, superficial, obscuro, lacônico ou deixar margem para interpretações diversas, sob pena de nulidade, bem como não pode conter equívocos ou informações viciadas, capazes de levar o sujeito passivo a erro, viciando a análise e correta compreensão da infração pelo sujeito passivo.

Salienta que é indiscutível, seja na doutrina, ou na jurisprudência, que um Auto de Infração tem natureza jurídica própria de ato administrativo, que deve ser exarado por autoridade competente, com motivação própria e invariavelmente embasado em lei.

Diz que o que se quer demonstrar é que existem determinados requisitos legais de validade obrigatórios que a Autoridade Fiscal deve obedecer no momento da lavratura da autuação, sob pena de nulidade do lançamento tributário, em garantia à ampla defesa do sujeito passivo.

Afirma que ao dispor sobre as garantias dos contribuintes que litigam em processos administrativos e judiciais, o legislador constituinte não assegurou às partes o simples direito de defesa, mas sim o direito à ampla defesa, o que induz concluir que qualquer elemento que venha a mitigar ou sobrepor-se a esse direito, estará eivado de nulidade. Neste sentido, invoca e reproduz lição do Eminent Jurista Condorcet Rezende (in Estudos Tributários, pág. 179, Ed. Renovar, 1ª Edição, 1999).

Lembra, ainda, que a constituição do crédito tributário deve orientar-se pelo pressuposto básico da verificação, pela autoridade administrativa, de todos os elementos ensejadores do nascimento da obrigação tributária, sem o que, torna-se impossível determinar a matéria tributável, conforme artigo 142, do Código Tributário Nacional (CTN), cuja redação transcreve.

Observa que se extrai do referido dispositivo legal que o agente fazendário deverá sempre agir dentro dos ditames da lei (vinculação), não lhe cabendo qualquer medida de discricionariedade, sob pena de se afrontar o princípio da legalidade e tipicidade tributária. Acrescenta que esta é a lição do Prof. Ricardo Lobo Torres, in Curso de Direito Financeiro e Tributário, pág. 237, ed. Renovar, 7ª. Edição, conforme texto que reproduz.

Afirma que não cabe ao Contribuinte, mas exclusivamente ao Fisco a determinação da matéria tributável, sendo rigorosamente nulo o Auto de Infração que não traduz essa determinação, por incúria e desídia do Fisco. Acrescenta que mais do que isto, sendo esta sua atividade privativa não pode, à nitidez, delegá-la ao Contribuinte para que este, em defesa limitada, determine a real matéria tributável dentro do exíguo prazo de defesa.

Conclusivamente, diz que desse modo, o lançamento fiscal em questão não cumpriu os requisitos mínimos de validade de um ato administrativo, uma vez que não consta do Auto de Infração os demonstrativos fiscais em planilha Excel, impossibilitando possa exercer plenamente o seu

direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

No mérito, relativamente à infração 4, consigna que como é de conhecimento comum possui atividade empresarial voltada para as vendas em varejo de grande porte, comercializando diariamente por país diversas mercadorias.

Diz que as vendas no varejo se caracterizam pelo alto grau de competitividade entre os *players* do mercado, razão esta que obriga a Impugnante a possuir, caso queira “sobreviver” nesse nicho, um sistema de controle de estoques preciso e eficiente, que retrate de maneira segura suas compras, vendas, devoluções, transferências, demandas e fluxos – enfim, todas as operações cotidianas que uma rede de lojas de departamentos vivencia.

Aduz que isso ocorre porque, dado o tamanho da empresa, seria um suicídio adquirir ou vender mercadorias sem nota fiscal/cupom fiscal, mormente porque, além de estar descumprindo a obrigação fiscal mais óbvia, isto atentaria contra qualquer norma de gestão, principalmente para uma Companhia que é auditada anualmente por empresas contábeis especializadas (Big Four), e para qual se exige um modelo totalmente adaptado à governança corporativa.

Observa que também é incontestável que são vários os acontecimentos no dia a dia que, a despeito de todo zelo da empresa, interferem diretamente na quantificação dos estoques, como, por exemplo, venda de mercadorias com o erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física, tais como blusas e calçados de vários tamanhos, tipos e cores.

Alega que outra questão que merece cuidados especiais por parte da empresa está nos furtos, perdas e quebras. Imagine-se, para melhor ilustrar a questão, quantos produtos de vestuário são furtados e/ou danificados por dia nas lojas.

Assinala que o levantamento feito pelo PROVAR/FIA, em parceria com a ABRAS, com 79 empresas brasileiras dos setores de Atacado, Eletrônico, Farmácia, Material de Construção, Vestuário e Supermercado, mostrou que as principais causas de perdas no varejo são:

- *Quebra operacional = 30,9%;*
- *Furto externo = 20,4%;*
- *Furto interno = 20,1%;*
- *Erros administrativos = 14,5% (Fornecedores, com 9% e; outros ajustes contabilizando 5,2%).*

Esclarece que ciente desses problemas, possui em seus quadros equipes especializadas em retificar, de tempos em tempos, os estoques das lojas, buscando manter a escrituração condizente com as mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque.

Diz que o resultado do trabalho dessa equipe, em última análise, é refletido na esfera fiscal, ou seja, os estoques que acusam diferenças são prontamente corrigidos pelas lojas, de modo a não causar prejuízos ao Erário dos Estados.

Frisa que ainda assim, a empresa ajusta rigorosa e periodicamente seus estoques, corrigindo as entradas e saídas incorretas, adicionando ou eliminando os produtos divergentes da recontagem física.

Alega que além disso, há ainda alguns problemas esporádicos de cronologia do sistema informatizado, notadamente derivados da transferência de mercadorias entre as lojas. Exemplifica: muitas vezes a demora de algumas poucas horas no registro informatizado de entrada das mercadorias transferidas entre lojas, pode fazer com que estas mercadorias sejam vendidas via ECF – e, portanto, de forma automática – antes de terem suas entradas manualmente inseridas no sistema.

Salienta que conforme se verifica, são inúmeras as variáveis que obrigam a empresa a manter ativas equipes especializadas em ajustar os estoques das lojas, seja por necessitar de exatidão sob o ponto de vista empresarial, seja para que os desencontros não ocasionem problemas fiscais.

Diz que decerto, os números divergentes apontados pela Fiscalização decorrem das intervenções corretivas realizadas pela empresa, como é o caso das devoluções de mercadorias, levantamento

de perdas, reclassificação de mercadorias, etc.

Sustenta que de fato, o Auto de Infração é totalmente insubsistente, haja vista que descreve conduta jamais praticada pela empresa, qual seja: realizar operações de circulação de mercadorias sem o corresponde documento fiscal para acobertar a operação.

Afirma que diferentemente do que restou asseverado pela autuante, os descasamentos de estoque, considerados como balizadores para imputar a grave infração, decorrem, na verdade, de diversas razões operacionais inerentes à própria envergadura da atividade econômica desenvolvida pela empresa, que no caso é uma das maiores no comércio varejista de bens de consumo.

Alega que se essas razões operacionais tivessem sido consideradas pela autuante, certamente justificariam a real natureza dos acontecimentos, e conduziriam a lavratura de Auto de Infração, no máximo, por uma eventual malformação das obrigações acessórias de escrituração do estoque.

Acrescenta que jamais, em hipótese alguma, poderiam tais equívocos de escrituração de estoque importar na grave e insubsistente capitulação central do lançamento, que acusa a empresa de não emitir documentos fiscais para acobertar as operações de circulação de mercadorias por si promovidas. Ressalta que isto não pode aceitar, simplesmente por não corresponder a verdade dos fatos.

Indaga se alguma vez este Julgador já adquiriu ou conhece alguém que tenha adquirido qualquer mercadoria nas Lojas Leader e não tenha recebido seu respectivo documento fiscal. Indaga ainda se alguma vez já foi veiculada na mídia qualquer notícia relativa à acusação fiscal imposta à empresa de realizar venda de produto sem documento, seja por denúncia, insatisfação consumerista ou qualquer motivo.

Diz que a resposta, obviamente, só poderia ser não, pois como dito acima, este não é procedimento realizado pela empresa, não só pelo fato de ser uma infração fiscal, mas também pelo fato de ser um verdadeiro suicídio sob o ponto de vista econômico e empresarial.

Acrescenta que mesmo porque, todas as vendas são realizadas via Emissor de Cupons Fiscais, de modo que suas saídas são registradas e tributadas regularmente, não havendo, portanto, que se falar em suposta venda desacobertada de nota fiscal.

Consigna que caso os Julgadores não fiquem convencidos dos argumentos até aqui expostos, sugere a realização de uma diligência/averiguação no seu estabelecimento, com o intuito de verificar, se de fato, existe a possibilidade de venda de qualquer produto sem documentação fiscal.

Salienta que desse modo, chega-se à conclusão de que a autuação é completamente desproporcional e desarrazoada, tendo em vista que assume premissa completamente equivocada e imputa gravosa acusação fiscal com base em levantamento e conclusão rasa que não considera as peculiaridades de uma grande empresa varejista.

Afirma que os equívocos no controle do estoque obviamente não têm o condão de importar na presunção de que a empresa, de renome no mercado brasileiro, tenha realizado operações desacobertadas por documentação fiscal.

Aduz que tais equívocos são inevitáveis no escorreito e regular exercício da atividade de uma empresa de varejo do seu porte e que ignorar tal realidade, significa simplesmente negar a própria verdade dos fatos, inviabilizando por vias escusas o próprio exercício de seu objeto social.

Diz que não se pode olvidar que o lançamento fiscal questionado foi lavrado com base no “levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado”, o qual contempla centenas e centenas de mercadorias em seu relato, o que torna a minúcia da análise caso a caso absolutamente inviável.

Afirma que nessas circunstâncias, não se pode impor a empresa o encargo de trazer aos autos as justificativas pormenorizadas de todas as mercadorias objeto deste lançamento, ou que junte nesse processo todos os documentos que lastreiam seus argumentos, caso a caso, o que seria, obviamente, de todo inviável.

Frisa que não há como a empresa rebater esse tipo de lançamento centavo a centavo, linha a linha, considerando todos os aspectos levantados por uma fiscalização eletrônica, que mapeia centenas de milhares de operações em um único sistema eletrônico.

Alega que é bastante razoável imaginar que se o Contribuinte apresenta razões operacionais plausíveis sobre a origem dos pontos levantados, é dever do Fisco averiguar esses aspectos, sob pena de, em última análise, inviabilizar qualquer espécie de defesa, especialmente quando se está diante de um cruzamento eletrônico míope, que ignora a complexa realidade dos fatos.

Diz que caso assim não se proceda, com bom senso, inviável será para qualquer Contribuinte de grande porte exercer suas atividades sem que, por conta de qualquer fiscalização, sobrevenha um lançamento complementar, oriundo de cruzamento eletrônico, que desconsidera as particularidades das relações jurídicas existentes nas relações comerciais.

Salienta que uma coisa é certa: nunca houve circulação de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, contudo, caso se baseie única e exclusivamente na “lógica algébrica” que se extrai do cruzamento eletrônico do estoque, estará sendo imposta ao Contribuinte a necessidade de produção daquilo que ficou conhecido na doutrina e na jurisprudência como “prova diabólica”, a qual, na normalidade dos fatos, é impossível de ser produzida, demandando, por tal razão, a inversão do ônus da prova.

Assevera que apesar da presunção relativa de liquidez e certeza do crédito tributário, deslocar, em determinadas situações, o ônus da prova para o Contribuinte, não pode ser atribuído a este o encargo da produção de prova negativa, cabendo, na realidade, à Fiscalização, apresentar as provas do fato gerador da obrigação tributária e da conduta descrita no lançamento fiscal à luz do disposto no art. 142, do CTN.

Conclusivamente, consigna que diante disso, reafirma com veemência que inexiste qualquer possibilidade de que em suas operações comerciais tenha havido qualquer saída de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal apropriada, razão pela qual requer a improcedência total da autuação.

Reporta-se sobre a cobrança indevida do ICMS normal relativamente aos produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária por Convênios e/ou Protocolos.

Observa que o Auto de Infração foi lavrado por ter a empresa, supostamente, realizado a venda de mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração sem documentação fiscal.

Alega, contudo, que a autuante incluiu no levantamento fiscal diversos itens sujeitos ao regime de Substituição Tributária por Convênios e/ou Protocolos, cujo imposto já fora recolhido antecipadamente para os cofres baianos.

Nesse sentido, diz ser o caso dos produtos “Travesseiros e pillow – 9404.9”, sujeitos ao regime de Substituição Tributária, item 15.3, anexo I do RICMS/BA de 2015, conforme tabela que apresenta.

Salienta que como é de conhecimento, o regime de Substituição Tributária exige que a retenção e o recolhimento do ICMS sejam feitos na etapa inicial da circulação da mercadoria, encerrando a fase de tributação, razão pela qual descabe falar-se na aplicação de 17% em cobrança do ICMS, haja vista que o imposto já havia sido retido e recolhido aos cofres públicos.

Aduz que no intuito de afastar quaisquer dúvidas, requer a juntada da planilha anexa contendo a indicação de outras mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, no período de 2014 e 2015, objeto de exigência indevida de ICMS na autuação (Doc. 02).

Consigna que dessa forma, com base nos artigos 123, § 3º e 145, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF),

requer que se seja realizada a competente diligência fiscal para que as mercadorias que se encontram sujeitas ao regime de substituição tributária possam ser definitivamente excluídas do levantamento fiscal.

Reporta-se sobre as infrações 5 e 6 conjuntamente. Alega descasamento entre a data de entrada e saída do produto.

Esclarece que recebe as mercadorias para revenda por meio de operações de transferência do seu Centro de Distribuição (CD), localizado no Estado do Rio de Janeiro, sendo que, em suma, tal procedimento é iniciado a partir da movimentação nos sistemas de estoque da empresa, de forma que as mercadorias transferidas são “baixadas” logicamente do estoque do CD e “adicionadas” ao estoque do Produto no estabelecimento objeto da autuação.

Acrescenta que concomitantemente, o CD emite NF-e de transferência de mercadorias, tendo como destinatário o seu estabelecimento, o qual, ao receber as mercadorias fisicamente, realiza a conferência confrontando com as informações impressas na NF-e.

Explica que após essa conferência das mercadorias, “Abre Chamado” objetivando a escrituração da NF-e no Livro Registro de Entrada, pelo Departamento Fiscal sediado no Rio de Janeiro.

Alega que com isso, ao analisar o levantamento fiscal, identificou que algumas operações de venda de mercadoria ocorreram em momento anterior ao da escrituração da NF-e, referente a entrada de mercadorias recebidas por transferência.

Esclarece, ainda, que nesses casos, as diferenças de estoque decorrem das mercadorias acobertadas por NF-e emitidas durante o mês de dezembro, porém escrituradas no Livro Registro de Entrada em janeiro do ano seguinte.

Destaca que o descasamento entre a data de entrada e saída do produto não acarretou prejuízo algum para os cofres públicos, uma vez que, as operações de venda foram integralmente tributadas por ocasião da emissão do Cupom Fiscal no período fiscalizado.

Aduz que desse modo, restou demonstrado que não houve entradas ou saídas de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, mas apenas um descasamento temporal, com a escrituração de parte dos seus documentos fiscais em data posterior ao da ocorrência das vendas das mercadorias recebidas. Ou seja, foi desconsiderado o fluxo comercial contínuo pelo qual as mercadorias transitam pelo seu estabelecimento. Alega que o levantamento levado a efeito pela autuante, capturou apenas uma “fotografia” do estoque num dado momento, com os equívocos decorrentes do descompasso entre o registro das entradas e saídas, ignorando o “filme completa”, que demonstra nitidamente haver apenas descompassos de ordem cronológica no registro das entradas e saídas das mercadorias.

Conclusivamente, também solicita para este item que seja realizada diligência fiscal, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), de maneira que o levantamento fiscal seja retificado para considerar a escrituração posterior das notas fiscais de entrada/transferência de mercadorias.

Reporta-se sobre a ofensa ao princípio do não confisco. Violação dos artigos 5º, LIV e 150, IV, da Constituição Federal.

Observa que em razão da suposta infração 4, foi apenado com a multa prevista no art. 42, inciso III, ‘g’, da Lei nº 7.014/96, correspondente a 100% sobre o valor do imposto supostamente não recolhido.

Alega, contudo, que a graduação da penalidade pecuniária, ou seja, da multa, é definida por lei, nos critérios escolhidos pelo legislador, observadas as normas gerais de direito tributário, a natureza da penalidade e as demais garantias espelhadas na Constituição Federal.

Diz que entre essas garantias está o princípio do não-confisco, consubstanciado no artigo 5º, LIV c/c o inciso IV do artigo 150 da Carta Magna, cujo teor reproduz.

Observa que dos referidos dispositivos, verifica-se que, a princípio, é vedado o confisco dos bens do cidadão e a utilização de tributos com esse efeito.

Salienta que a infração tributária, combinada com a imposição de multa pecuniária, não pode gerar o confisco de bens, ou seja, não pode extirpar o patrimônio do contribuinte, pois é vedado ao Estado, como aplicador da penalidade, interferir na ordem patrimonial do cidadão. Neste sentido, invoca e reproduz as palavras do Ministro Bilac Pinto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.093-SP (RTJ 82/814).

Assevera que no presente caso, a penalidade aplicada desvirtuou seu propósito, passando de instrumento preventivo e educativo para impedir a falta de cumprimento da obrigação principal, em meio de o Estado se locupletar sem causa, operando-se verdadeiro confisco.

Assinala que para que não restem dúvidas, invoca e reproduz trecho do voto recentemente proferido pelo ministro Celso de Mello no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 754.554, impetrado pelo Estado de Goiás.

Reafirma que a imposição de multa correspondente a 100% do valor do ICMS é excessiva e indevida, sendo que a aplicação da multa nos casos em questão tem um caráter nitidamente confiscatório, o que é terminantemente vedado pelo artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, conforme já se posicionou o Supremo Tribunal Federal, cujo trecho da decisão transcreve. No mesmo sentido, reproduz as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho e Ricardo Lobo Torres.

Salienta que desde o julgamento do RE nº 81.550, sob a relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque, o Supremo Tribunal Federal tem decisões de que toda e qualquer multa que ultrapasse o limite de 30% do tributo deve ser considerada confiscatória, não devendo, portanto, prevalecer. Reproduz trecho do voto do Relator.

Menciona que esse entendimento vem sendo ratificado pela Corte Suprema, merecendo destaque a decisão proferida no julgamento do RE nº 492.842/RN, de que foi relator o eminentíssimo Ministro Joaquim Barbosa, quando se reduziu de 75% para 20% do valor principal o montante de multa imposta ao contribuinte, ponderando-se que as “*multas estabelecidas nos percentuais de 20% ou 30% do valor do imposto devido não são abusivas nem desarrazoadas*”, do que se conclui que, qualquer multa superior ao percentual de 30%, é flagrantemente excessiva e desarrazoada, violando o princípio da proporcionalidade.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- i)que sejam julgadas improcedentes as infrações 4, 5 e 6;
- ii) subsidiariamente, que seja julgada improcedente a multa de 100% do valor do imposto, em observância ao princípio do não confisco;
- iii) que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da empresa, Dr. Gilberto Raimundo Badaró de Almeida Souza, OAB/BA 22.772, com escritório profissional estabelecida na Rua Frederico Simões, 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, Salas 513/514, Salvador/Bahia, CEP 41.820-774.

Protesta pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental superveniente e pela realização de diligência fiscal, com fundamento no Princípio da Verdade Material.

O autuado apresentou petição (fls. 199/200) na qual informa o pagamento das infrações reconhecidas com as reduções concedidas pelo Concilia Bahia 2018 e pede o reconhecimento da extinção do crédito tributário, consoante o artigo 156, I, do CTN.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 204 a 206). Observa que o impugnante reconheceu e efetuou o pagamento das infrações 1, 2, 3, 7 e 8 e impugnou as infrações 4, 5 e 6.

Reporta-se sobre a alegação defensiva de que não recebeu os demonstrativos/planilha em Excel, dizendo que está encaminhando, para que não reste dúvida, todos os demonstrativos atinentes às

infrações 4, 5 e 6, constantes dos Anexos IV, V e VI do Auto de Infração, convertidos em planilha Excel.

Assinala que os demais demonstrativos relacionados ao estoque, em seu inteiro teor, encontram-se no CD-Rom anexado a informação fiscal.

Finaliza dizendo que antes mesmo de entrar no mérito da Impugnação apresentada reabre o prazo de 60 dias para que o autuado possa proceder as análises devidas e apresentar nova defesa ou, optar pelo acolhimento do crédito tributário lançado, cuja legitimidade reafirma.

O autuado, cientificado da informação fiscal, apresentou nova Impugnação (fls. 241 a 265) na qual reitera os argumentos apresentados na Impugnação inicial.

Destaca nesta nova Impugnação a existência de **erro nas informações contidas nos Inventários Iniciais e Finais**.

Diz que muito embora não tenha conseguido concluir sua análise, ao analisar o levantamento fiscal, identificou que parte das informações constantes nos seus livros Registro de Inventário (LRI) estão equivocadas sendo que algumas mercadorias estão constando como estoque inicial e/ou final zerado.

Alega que em razão dos arquivos do SPED, como o LRI terem sido apresentados com erro a Fiscalização presumiu – equivocadamente -, que a empresa promoveu entrada e saída de mercadorias sem a emissão de nota fiscal.

Afirma que não adquiriu mercadorias sem nota fiscal, mas que houve informação equivocada para a Fiscalização.

Conclusivamente, informa que está providenciando a retificação do LRI para que possa refletir a realidade dos fatos, requerendo, neste sentido, autorização para retificação dos seus LRIs.

Do mesmo modo, alega **divergência nos códigos dos produtos – SPED Fiscal x Levantamento do Fisco**.

Consigna que além da inconsistência do item anterior, também identificou equívocos de numeração nos códigos dos produtos registrados na sua escrita fiscal e nos códigos nos levantamentos quantitativos elaborados pela Fiscalização.

Esclarece que os códigos dos produtos no SPED Fiscal da empresa são precedidos de 1, sendo que, no levantamento fiscal utilizou-se em parte da autuação o mesmo código do produto, porém sem o número 1, conforme exemplos que apresenta.

Alega que essa inconsistência resultou que o mesmo produto fosse indicado tanto na omissão de entrada quanto na omissão de saída.

Diz que a autuante precisa avaliar esse aspecto, haja vista que não basta um descasamento nos códigos para que seja exigido o imposto.

Alega, ainda, **venda de mercadorias com erro de código do produto**.

Diz que outra inconsistência foi a venda de mercadoria com erro de código em razão da semelhança física das mercadorias de vestuário e seus tamanhos. Neste sentido, apresenta exemplo com relação aos tamanhos P, M G.

Requer a realização de diligência.

Afirma ser **indevida a cobrança indevida do ICMS na omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária por convênios e/ou Protocolos – Infração 5**.

Esclarece que todas as mercadorias recebidas são originárias de transferências do Centro de Distribuição (CD/RJ) da empresa localizado no Estado do Rio de Janeiro. Acrescenta que o CD adquire todas as mercadorias da empresa e depois promove o abastecimento de suas filiais em todo território nacional, por meio de transferência.

Sustenta que descabe a exigência, haja vista que o imposto já fora recolhido por se tratar de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por Convênio e/ou Protocolo.

Consigna que dessa forma, com base nos artigos 123, § 3º e 145, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), requer que se seja realizada a competente diligência fiscal para que as mercadorias que se encontram sujeitas ao regime de substituição tributária possam ser definitivamente excluídas do levantamento fiscal em questão.

Alega **impossibilidade de exigência antecipada do imposto. Inconstitucionalidade na alteração do fato gerador - infração 5.**

Afirma que a exigência antecipada do ICMS, na forma do art. 23, inciso II, da Lei n. 7.014/96 é inconstitucional, já que viola o art. 150, § 7º e 155, inciso II, alínea “b”, da CF/88, ante a inexistência de hipótese de antecipação do fato gerador sem expressa previsão/autorização da Lei Complementar 87/96.

Tece amplas considerações sobre a inconstitucionalidade da aduzida antecipação, invocando e reproduzindo decisões dos tribunais e lições doutrinárias e, conclusivamente, sustenta que descabe a exigência antecipada, conforme a autuação, por ser inconstitucional.

Alega **ofensa ao Princípio do Não Confisco – violação dos Artigos 5º, LIV e 150, IV, da CF/88**, reiterando as razões apresentadas na Impugnação inicial.

Finaliza a peça impugnatória requerendo:

- iv) que sejam julgadas improcedentes as infrações 4, 5 e 6;
- v) subsidiariamente, que seja julgada improcedente a multa de 100% do valor do imposto, em observância ao princípio do não confisco;
- vi) que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da empresa, Dr. Gilberto Raimundo Badaró de Almeida Souza, OAB/BA 22.772, com escritório profissional estabelecida na Rua Frederico Simões, 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, Salas 513/514, Salvador/Bahia, CEP 41.820-774.

Protesta pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental superveniente e pela realização de diligência fiscal, com fundamento no Princípio da Verdade Material

A autuante prestou a segunda Informação Fiscal (fls. 269 a 284). Discorre sobre a primeira Informação Fiscal e a entrega de planilha Excel e concessão do prazo de 60 dias para que o autuado apresentasse nova impugnação ou efetuasse o pagamento do valor do débito

No mérito, reporta-se sobre a alegação defensiva atinente à **CODIFICAÇÃO DOS ITENS E DA QUEBRA DE ESTOQUE**.

Reproduz os argumentos aduzidos pelo autuado, conforme abaixo:

Por outro lado, também é incontestável que são vários os acontecimentos no dia a dia que, a despeito de todo zelo da Empresa, interferem diretamente na quantificação dos estoques.

Há, por exemplo, venda de mercadorias com o erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física, tais como blusas e calçados de vários tamanhos, tipos e cores. (grifo nosso)

Outra questão que merece cuidados especiais por parte da Empresa está nos furtos, perdas e quebras. Imagine-se, para melhor ilustrar a questão, quantos produtos de vestuário são furtados e/ou danificados por dia nas lojas. (fl. 245)

Passa a análise de cada aspecto dos argumentos transcritos.

No tocante ao erro na codificação dos produtos, por exemplo, diz que não pode o Contribuinte inverter a lógica da correta escrituração fiscal e dos corretos controles de estoques e realização de inventário anual, jogando para o Fisco a responsabilidade de conhecer e depurar quais produtos foram ou não comercializados, e mediante de quais códigos.

Observa que o Guia Prático da EFD, quando trata do Registro 0200, claramente afirma que o item comercializado deve receber código próprio do informante, em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado. Diz que se durante a movimentação anual desses itens, eles sofreram alteração de código ou coisa que o valha, cabe à empresa informar e corrigir esse erro junto às autoridades fiscais.

Reproduz o Guia Prático da EFD, sobre o Registro 0200 – Tabela de Identificação do Item (Produtos e Serviços).

Afirma que desse modo, o exemplo trazido acima “venda de mercadorias com o erro de código” não pode ser aceito pelo fisco, uma vez que o controle de estoques deve ser feito por espécie de mercadoria, individualmente codificada, conforme determina a legislação. Acrescenta que não pode o Contribuinte realizar “venda de mercadorias com o erro de código” e depois não arcar com os prejuízos dela decorrentes.

Quanto à outra questão destacada pelo autuado, no caso às perdas de mercadorias (furtos, roubos, deterioração), também chamadas de Quebra de Estoque, registra que a empresa Leader vem insistentemente trazendo esse argumento em suas defesas e a resposta dada em todas as informações fiscais prestadas pela Auditora é a mesma, porque não há outra. Ou seja, é dever do contribuinte fazer a contagem física das mercadorias existentes na empresa no último dia de cada exercício fiscal e informá-la no Registro de Inventário, discriminando-as item a item. Se for detectada alguma diferença por quaisquer dos motivos aqui chamados de perdas, a legislação baiana estabelece claramente a forma correta de proceder para efetivar a baixa desses itens do estoque. No caso deve-se emitir uma nota fiscal de saída, com o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP próprio para isso, o 5927, que, além de baixar o item do estoque, também estorna o ICMS creditado quando da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Salienta que o Fisco não despreza a ocorrência de sinistros desse tipo nas grandes redes de comércio varejista, tanto que previu em sua legislação o procedimento a ser adotado nesses casos, conforme o RICMS/BA, no seu artigo 312, cujo teor reproduz. Do mesmo modo, reproduz também o art. 83 do mesmo RICMS/BA/12.

Alega que se houve saída de qualquer espécie, sem o devido acompanhamento de documentação fiscal, o fisco somente tem a lamentar. Neste sentido reproduz o art. 40, § 2º da Lei 7.014/96.

Diz que escriturar corretamente os livros fiscais (Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário), lançando ali todas as notas fiscais que acobertam toda e qualquer movimentação de mercadoria ou bem no estabelecimento, é uma obrigação do contribuinte da qual o mesmo não pode se eximir, seja para que o fisco tenha controle sobre as operações de circulação de mercadorias tributadas efetuadas pela empresa, seja para que a mesma preste contas de sua movimentação financeira aos acionistas.

Consigna que se tais registros não espelham a realidade fática da empresa, isso revela a falta de controle interno sobre seu objeto de negócios (revenda de mercadorias).

Indaga onde estão as provas materiais das “intervenções corretivas realizadas pela empresa”.

Frisa que prestados todos os esclarecimentos necessários quanto ao que determina a legislação baiana para tratamento das chamadas perdas de estoque, informa que agora o Contribuinte passa a ser beneficiado com um abatimento sobre o valor identificado como omissões de saída em seu levantamento quantitativo de estoque.

Assinala que a Portaria 001/2020, publicada em 03 de janeiro passado, altera a Portaria 445/1998 que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização dos levantamentos quantitativos de estoque.

Esclarece que em seu artigo 3º, § 1º, a nova regra determina que sejam aplicados, nas omissões de saída encontradas no levantamento quantitativo de estoque das empresas de comércio varejista, percentuais a título de perdas, roubos ou extravios de mercadorias. Acrescenta que esses

percentuais, pré-definidos na Portaria conforme o segmento de comércio a que pertença o estabelecimento, são calculados sobre a soma do estoque inicial com as entradas no período em análise e o resultado é abatido do montante de omissões encontrado inicialmente.

Observa que no caso das lojas Leader, que comercializam vestuário, brinquedos, celulares e artigos de cama, mesa e banho, o segmento considerado é de “loja de departamento” e o percentual estabelecido foi de 0,62%.

Explica que desse modo, refez o cálculo do estoque da empresa, aplicando o percentual de 0,62% a título de Quebra de Estoque.

No intuito de melhor entendimento, apresenta como exemplo o controle de estoque do seguinte item no exercício fiscal de 2014:

Item: 1-1094342 – “MANTA CSL MAISON”

Estoque Inicial = 1 un

Entradas = 184 un

Saídas = 64 un

Estoque Final Informado = 0 un

Estoque Final Calculado = 121 un

Diferença (omissão saída) = 121 un

Observa que antes da publicação da Portaria 001/2020, o Contribuinte teria sido cobrado do imposto devido sobre a saída não comprovada de 121 unidades do item MANTA CSL MAISON, contudo, a partir da criação dos percentuais de “perda”, o Contribuinte terá um abatimento de: 0,62% sobre $1 + 184 = 1,147$ un.

Explica que a Portaria estabelece também que seja adotado o arredondamento desse quantitativo, nos termos da regra ABNT/NBR 5891/1977. Diz que assim sendo, esse valor de 1,147 unidades passa a ser de 1 unidade e a diferença de estoque (omissão de saída) sobre a qual será cobrado o imposto devido é agora de 120 unidades. Reproduz o art. 3º, §§ 1º e 2º, da referida Portaria 445/98.

Reporta-se sobre a alegação defensiva atinente **a erro no inventário e pedido de retificação**.

Assevera que o pedido formulado pelo impugnante não pode ser atendido por uma simples razão. Indaga como se pode atestar a veracidade dessas novas informações fiscais, nesse caso especificamente informações de inventário. Diz que seriam informações prestadas após a ciência de uma fiscalização cujo resultado foi a lavratura de um Auto de Infração, cujo principal crédito tributário lançado, aquele de maior monta, foi exatamente o relacionado ao levantamento quantitativo de estoque, feito a partir das informações contidas no Livro Registro de Inventário (LRI).

Afirma que ainda que essa verificação de veracidade fosse possível, a legislação coíbe a entrega de versão retificadora de EFD (Escrita Fiscal Digital) de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja no curso de uma ação fiscal. Diz que a presente ação fiscal ainda está em curso, aberta, haja vista que não se deu nenhuma das possibilidades de encerramento listadas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF). Neste sentido, reproduz o art. 27 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No tocante as possibilidades de retificação da Escrita Fiscal Digital (EFD), consigna que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia corrobora o que atesta o RPAF. Neste sentido, reproduz o art. 251 do RICMS/BA/12, Decreto nº, 13.780/12, assim como a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

Acrescenta que por ocasião do início da auditoria fiscal, conforme diversas conversas mantidas com o Contribuinte por telefone e por e-mail, fls. 89 a 117 dos autos, foi autorizado o envio à Secretaria da Fazenda de arquivos retificadores da EFD dos exercícios a serem fiscalizados, 2014 a 2016. Explica que os arquivos retificadores tiveram como objetivo i) corrigir divergências nos fatores de conversão de unidades e ii) uniformizar a codificação dos itens comercializados, que

havia sofrido alteração ao longo do ano de 2015 com a adoção de nova metodologia de códigos de produtos.

Afirma que se na retificação de sua EFD o Contribuinte ainda manteve erros nas informações prestadas em seu LRI, o problema já não é do Fisco, mas sim da empresa. Acrescenta que a chance de corrigir os erros e apresentar dados que espelhassem fielmente a realidade física dos estoques foi dada oportunamente.

Conclusivamente, consigna que desse modo, não concorda com o atendimento do pedido do autuado de concessão de autorização para retificação de seu LRI.

Reporta-se sobre a questão do agrupamento.

Diz que analisando as questões levantadas nos itens II.1.b e II.1.c da Impugnação, observa-se que o impugnante aponta uma correlação entre alguns produtos lançados no levantamento de estoque como omissão de entrada com outros lançados como omissão de saída, em quantidades iguais.

Observa que a título de comprovação, o impugnante lista alguns exemplos de produtos com omissão de saída codificados com o prefixo 1- e outros com omissão de entrada codificados com o prefixo 00000000000, a exemplo do item 1-1175798 - KIT LAV 2 PCS RENASCENCA PEROLA com omissão de saída de 4 unidades e o item 000000000001175798 - KIT 2 PCS LAVABO RENASCENA?A PEROLA com omissão de entrada de 4 unidades, informando serem a mesma mercadoria.

Diz que no entanto, ao explicar o acontecido, afirma o impugnante que:

... verificou-se que a Fiscalização utilizou, em parte da autuação, o mesmo código de produto, mas sem o acréscimo do número "1-". Confira-se: (grifo nosso)

(...)

Ou seja, o erro no código do produto gerou a dupla percepção de que haveria entrada de bens em volume superior àquela efetiva, e saída de produtos que não tiveram entrada registrada. (pág. 251)

Salienta que um esclarecimento se faz necessário quando o impugnante afirma que a "Fiscalização utilizou" o código de produto sem o acréscimo dos dígitos 1-, que o antecedem.

Ressalta que a Fiscalização não utiliza nada que não esteja na EFD do Contribuinte, que foi entregue à Secretaria da Fazenda como portadora da verdade dos números fiscais da empresa. Diz que a Fiscalização apenas faz a leitura dos referidos números e os analisa, como deve ser. Acrescenta que a Fiscalização não tem culpa se, na elaboração de sua escrita fiscal, o Contribuinte vincula códigos distintos, ou utiliza sistemas de codificação distintos, para a mesma mercadoria. Afirma que o Contribuinte tem a obrigação de saber que todo evento envolvendo uma determinada mercadoria, dentro de um exercício fiscal, será levado em consideração na hora do cálculo do estoque, seja ele um quantitativo inventariado ou uma movimentação de entrada ou saída. Aduz que o código utilizado para todas essas situações deve ser o mesmo, qual seja, o código utilizado na emissão das notas fiscais do produto. Observa que como as notas fiscais emitidas não podem ser alteradas, o Contribuinte deve fazer toda sua escrituração conforme os códigos constantes nas NFe.

Salienta que na eventualidade de mudança de código de produto ao longo do ano, há previsão no GUIA Prático EFD para que isso seja informado (Registro 0205), cujo teor reproduz abaixo:

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.

Acrescenta que a Fiscalização lida com cerca de 50.000 a 100.000 itens em média em empresas do porte da Leader. Indaga como é possível que a Fiscalização conheça individualmente quem é quem nesse gigantesco emaranhado de produtos. Esclarece que o sistema SIAF inclusive prevê, para benefício dos contribuintes, um agrupamento automático de itens que apresentem a exata mesma descrição, sem nenhum caractere de diferença, ou o exato mesmo código. Indaga como é

possível, em casos como do exemplo acima, onde nem o código nem a descrição do produto conferem *ipsis litteris*, que o sistema de fiscalização os considere um único produto. Diz que parece tratar-se do mesmo produto, mas essa conferência teria que ser feita de modo não-automático, um a um, em mais de 60.000 itens, no caso específico dessa loja. Manifesta o entendimento que esta tarefa não cabe ao agente fiscal.

Frisa que reiterando o que diz com todas as letras o GUIA Prático EFD sobre o Registro 0200, anteriormente transcrito, “o item comercializado deve receber código próprio do informante, em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado”.

Reafirma que a obrigação de manter uma escrita organizada, com itens uniformemente codificados, é apenas do Contribuinte.

Reporta-se sobre o novo agrupamento.

Diz que não obstante todos os argumentos pontuados acima, importantes e necessários, ainda assim, levando-se em consideração o exemplo trazido pela empresa nos itens II.1.b e II.1.c, decidiu empreender novo esforço de agrupamento dos itens selecionados para análise de estoque.

Esclarece que a partir da identificação de uma raiz comum de 7 dígitos na metodologia de codificação utilizada pelo Contribuinte, com algumas exceções, e percebendo tratar-se da mesma mercadoria, foi possível agrupar entre si diversos itens cujos códigos não eram idênticos e cujas descrições também sofriam pequenas variações, exatamente como no exemplo considerado anteriormente, conforme abaixo:

Item 1-1175798 – KIT LAV 2 PCS RENASCENCA PEROLA (4 unidades de omissão de saída

Item 000000000001175798 – KIT 2 PCS LAVABO RENASCENA?A PEROLA (4 unidades de omissão de entrada)

Salienta que por se tratar de uma demanda específica, pontual, esse novo agrupamento foi feito mediante um recurso desenvolvido nos bastidores do sistema SIAF, tratando-se de uma solução provisória, exclusivamente para o caso da Leader, até que a empresa adote medidas de correção e ajuste do seu controle de estoque.

Assinala que a esse respeito, intimou o Contribuinte a realizar um “de-para” nos códigos de mercadorias comercializadas em suas demais unidades e apresentar EFD retificadora para as próximas fiscalizações. Registra que algumas já em curso, ainda sem autuação. Acrescenta que para as unidades já fiscalizadas e com processos constituídos, como a loja objeto da Informação Fiscal, optou-se pela solução interna ao sistema que já vinha sendo discutida há mais tempo.

Conclusivamente, diz que dessa forma, dado o esforço do Fisco em colaborar com o Contribuinte, foram refeitos os cálculos do estoque da empresa e foram reduzidos os valores de omissão de saída exigidos inicialmente, tudo conforme relatórios anexos.

Reporta-se sobre o ICMS normal solidariedade e o ICMS antecipação tributária nas omissões de entrada de produtos da substituição tributária – ST.

Consigna que muito embora as infrações 4, 5 e 6 sejam decorrentes de um único roteiro de fiscalização, que é o levantamento quantitativo de estoques, o fato gerador do imposto em cada uma delas ocorre em momentos distintos. Diz que na infração 04 - 04.05.02, que exige o imposto normal, o fato gerador ocorre na saída das mercadorias do estabelecimento. Na infração 05 - 04.05.08, que exige o imposto normal também, o fato gerador é a entrada da mercadoria no estabelecimento e o imposto é devido por solidariedade, pois uma entrada não documentada presume uma saída anterior sem documentação. Na infração 06 - 04.05.09, do imposto substituído ou antecipado, o fato gerador ocorre de igual maneira na entrada da mercadoria no estabelecimento, para mercadorias sujeitas ao regime ST internamente, a exemplo de calçados, ou oriundas de unidades da federação não signatárias de acordos com a Bahia.

Observa que a infração 4 exige o imposto resultante das operações de saída de mercadorias de tributação normal sem emissão de documento fiscal (omissões de saída identificadas no

levantamento quantitativo de estoque). Na infração 5, é exigido o imposto relativo às operações de entrada de mercadorias ST realizadas sem a devida comprovação fiscal, omissões de entrada também identificadas no levantamento quantitativo de estoque, e cuja responsabilidade solidária recai sobre o adquirente. Já na infração 6, é exigido antecipadamente o imposto incidente nas etapas subsequentes (ICMS-ST) dessas mesmas operações, entradas sem a devida documentação fiscal, cujo imposto normal foi cobrado na infração 5.

Aduz que se depreende, portanto, que sobre as omissões de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (ST) não foi lançado nenhum valor de ICMS. Acrescenta que o momento do lançamento do ICMS-ST é a entrada da mercadoria no estabelecimento, conforme já explanado, até porque o Fisco não pode deslocar o momento do lançamento do fato gerador, contrariando o que dispõe a legislação.

Conclusivamente, diz que se o levantamento quantitativo de estoques comprovou que a empresa adquiriu mercadorias ST sem registro na escrita fiscal, consequentemente sem pagamento do imposto correspondente, a legislação autoriza o lançamento dos dois impostos sobre a operação: ICMS Normal Solidariedade e o ICMS ST por antecipação, no caso das infrações 5 e 6 objeto do presente Auto de Infração.

Registra sobre esse tema o voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator Luiz Alberto Amaral de Oliveira no Acórdão CJF Nº 0149-12/16, cujos trechos reproduz.

Consigna que apesar da matéria ter sido largamente debatida, o entendimento reinante no Conselho de Fazenda da Bahia coaduna com o lançamento efetuado no presente processo. Diz que esse lançamento sofreu apenas uma pequena variação em seu valor, em função das razões expostas nos itens 3.1 (subitem Portaria 001/2020) e 3.3 (subitem Novo Agrupamento) da Informação Fiscal.

Quanto à solicitação do impugnante de realização de diligência/averiguação no seu estabelecimento, para comprovação de que não há vendas sem emissão de cupom fiscal ou nota fiscal ao consumidor, diz que não vislumbra a necessidade de sua realização. Afirma que não está no caixa das lojas a origem dos problemas detectados na recente fiscalização, mas sim na falta de controle dos estoques inventariados a cada final de exercício, especificamente na falta de emissão de notas fiscais de saída para baixa das mercadorias perdidas, furtadas ou danificadas, a denominada Quebra de Estoque, bem como na correta codificação dos produtos comercializados.

Finaliza a peça informativa dizendo que todas as alegações apresentadas pelo Contribuinte foram devidamente analisadas e respondidas, sendo que o percentual de Quebra de Estoque trazido pela Portaria 001/2020, que altera a Portaria 445/1998, somado ao novo agrupamento de itens realizado pela fiscalização, alteram o valor do crédito lançado, conforme abaixo:

Infração 04 (04.05.02):

R\$ 1.533.908,46 (2014) +
R\$ 1.099.064,54 (2015) +
R\$ 1.260.176,60 (2016) =
R\$ 3.893.149,60 (total)

Infração 05 (04.05.08):

R\$ 14.425,36 (2014) +
R\$ 14.175,86 (2015) +
R\$ 355,07 (2016) =
R\$ 28.956,29 (total)

Infração 06 (04.05.09):

R\$ 6.882,75 (2014) +
R\$ 5.941,06 (2015) +
R\$ 33,59 (2016) =
R\$ 12.857,40 (total)

O autuado, cientificado da segunda Informação Fiscal, se manifestou (fls. 331 a 344).

Alega que a autuante se baseou apenas em exemplos para proceder a redução da autuação, sendo

certo que que o descasamento dos códigos se aplica a quase totalidade das divergências apuradas, descabendo falar-se em omissão de entrada ou saída.

Reitera a existência de erros de informações contidas nos inventários iniciais e finais. Assinala que a autuante entende não ser possível a retificação nesse momento.

Pugna pela improcedência da autuação ou, no mínimo, autorização da Fiscalização para retificação dos seus LRIs.

Reitera a existência de venda de mercadorias com erro do código. Alega que a autuante considerou o novo agrupamento de forma exemplificativa para “alguns” itens e não para todas as mercadorias objeto da fiscalização.

Conclusivamente, requer a realização de diligência, bem como que seja autorizado a apresentar os arquivos do SPED Fiscal com as informações retificadas para comprovar que não houve omissão de entradas ou saídas.

Reitera descaber a exigência de ICMS na omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por Convênios e/ou Protocolos.

Do mesmo modo, reitera a alegação de inconstitucionalidade da exigência de antecipação do ICMS, sustentando as mesmas razões apresentadas.

Reitera também a violação do princípio do não confisco relativamente à multa aplicada, sustentando as mesmas razões anteriormente apresentadas.

Finaliza a Manifestação reiterando as suas razões e requer a improcedência da autuação ou, não sendo este o caso, que seja realizada diligência para que seja retificado o SPED Fiscal e, posteriormente, que seja retificado o Auto de Infração.

A autuante, científica da Manifestação do autuado, se pronunciou (fls. 349 a 352). Registra que após o autuado apresentar três Manifestações e o Fisco fazer duas informações fiscais e a caminho da terceira, persiste a discussão de que a escrituração fiscal do estoque de mercadorias do autuado, não reflete fidedignamente a movimentação de mercadorias ocorrida no período analisado, no caso 2014 a 2016 pelos seguintes fatos primordiais: erro no LRI; e falta de uniformidade nos códigos de mercadorias.

Esclarece que não autorizou a correção do inventário porque o autuado apenas alegou a existência de erros no estoque final de algumas mercadorias sem explicar a origem dos mesmos ou apresentar motivos que justificassem a retificação.

Salienta que o inventário é uma fotografia de um momento, ou seja, a contagem física do estoque existente numa determinada empresa em 31/12 de cada exercício fiscal, não sendo admitido que as quantidades de itens de mercadorias ali informadas sejam alteradas posteriormente, a não ser por um erro devidamente comprovado.

No tocante à uniformização dos códigos de mercadorias, esclarece que o SIAF é capaz de fazer o agrupamento de itens a partir da coincidência de dígitos no código do produto tanto à direita quanto à esquerda ou, de descrição dos itens, desde que todos os caracteres dessa descrição sejam idênticos. Neste sentido, apresenta exemplo.

Registra que oportunizou ao autuado em duas ocasiões a proceder a retificação dos códigos na sua escrita fiscal e este não apresentou.

Conclusivamente, diz que na sua Manifestação o autuado nada traz de novo e que todos os elementos possíveis de serem analisados já o foram nas informações fiscais anteriormente prestadas.

A 1ª JJF converteu o feito em diligência à repartição de origem (fl.354), a fim de que o diligenciador observasse as perdas.

A autuante cumprindo a diligência esclareceu que as perdas foram observadas, conforme

Informação Fiscal de fls. 269 a 321, sendo que os novos valores obtidos se encontram às fls. 283/284.

Reforçou o que dissera anteriormente quanto aos erros de códigos e quantidades de inventários.

O autuado, cientificado da conclusão da diligência, se manifestou (fls. 364/365). Alega que se está diante de um caso no qual a autuante reconhece as suas limitações em constituir o crédito tributário com certeza e liquidez, nos termos do art. 142 do CTN, como afirma que há indícios de duplicidade de itens no estoque, porém seu sistema não pode avaliar a integralidade de itens comercializados pelo autuado.

Reitera as suas razões e requer a nulidade do Auto de Infração ou, a conversão do feito em diligência, para autorizar a transmissão dos arquivos retificadores do SPED Fiscal (LRI) e, posteriormente, determinar a retificação do Auto de Infração.

A autuante, científica da Manifestação do autuado, se pronunciou (fl.368) dizendo que já prestou todos os esclarecimentos necessários ao andamento do presente processo.

Reafirma que todos os aspectos possíveis de serem analisados no levantamento quantitativo de estoque da empresa já o foram e nada mais há a declarar, além do que foi dito na última resposta a este Conselho de Fazenda.

Presente na sessão de julgamento, realizada nesta data de 17/09/2021, a ilustre patrona do Contribuinte, advogada Drª Catherine Velasco Liberal OAB/RJ Nº. 224.675.

VOTO

Verso o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de oito infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo que o autuado reconheceu as infrações 1, 2, 3, 7 e 8, inclusive efetuando o pagamento do débito atinente a estas infrações com o benefício de redução de multa e juros concedidos pelo Concilia Bahia 2018, e impugnou as infrações 4, 5 e 6, que dizem respeito à apuração do imposto exigido, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

No que concerne às infrações 1, 2, 3, 7 e 8, por certo que o reconhecimento pelo autuado das condutas infracionais imputadas confirmam o acerto da autuação, cabendo, neste caso, a homologação do pagamento efetuado pelo autuado, e consequentemente, a extinção do crédito tributário consoante o art. 156, I do Código Tributário Nacional – CTN.

Inicialmente, observo que no tocante à nulidade arguida pelo impugnante, por ausência dos demonstrativos elaborados pela autuante em Excel, o que impossibilitou a aferição da correção ou não do lançamento, a própria autuante, na Informação Fiscal, acolheu a alegação defensiva, encaminhando para o autuado todos os demonstrativos atinentes às infrações 4, 5 e 6, constantes dos Anexos IV, V e VI do Auto de Infração, convertidos em planilha Excel, inclusive reabrindo o prazo de 60 dias para que o autuado apresentasse nova defesa ou efetuasse o pagamento do valor exigido.

Diante disso, a nulidade arguida resta afastada.

Constatou que no lançamento de ofício em exame, foram observados todos os requisitos exigidos para sua validade, consoante o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPFA), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Quanto ao pedido de realização de diligência, verifico que a autuante agindo no intuito de alcançar a verdade material, oportunizou ao autuado a apresentação dos elementos comprobatórios de suas alegações, contudo, nada foi apresentado.

Assim sendo, acorde com a última manifestação da autuante, indefiro o pedido formulado pelo impugnante para realização de diligência, com fundamento no art. 147, I, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, haja vista que os

elementos que compõem o presente processo, se apresentam suficientes e necessários para o deslinde da questão.

No mérito, a exigência fiscal de que cuida a infração 4, diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta do registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

Conforme dispõe a Portaria n. 445/98, no seu art. 4º, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Nessa situação, no intuito de elidir a autuação, cabe ao Contribuinte apresentar elementos que infirmem a apuração levada a efeito pela Fiscalização.

No presente caso, as alegações defensivas elidiram parcialmente este item da autuação, em face à consideração pela autuante do percentual de perdas de 0,62%, bem como do novo agrupamento que realizou, no qual, conforme esclareceu, a partir da identificação de uma raiz comum de 7 dígitos na metodologia de codificação utilizada pelo Contribuinte, com algumas exceções, e percebendo tratar-se da mesma mercadoria, foi possível agrupar entre si diversos itens, cujos códigos não eram idênticos, e cujas descrições também sofriam pequenas variações, exatamente como no exemplo apresentado.

Relevante o registro feito pela autuante, no sentido de que por se tratar de uma demanda específica, pontual, esse novo agrupamento foi feito mediante um recurso desenvolvido nos bastidores do sistema SIAF, tratando-se de uma solução provisória, exclusivamente para o caso do autuado (LEADER), até que a empresa adote medidas de correção e ajuste do seu controle de estoque.

A relevância desse registro explica-se pelo fato de a autuante ter esclarecido que quando se utilizou o código do produto sem o acréscimo do dígito 1-, que o antecede, apenas se fez a leitura dos registros feitos pelo autuado, e que a Fiscalização não tem culpa se na elaboração de sua escrita fiscal, o Contribuinte vincula códigos distintos, ou utiliza sistemas de codificação distintos, para a mesma mercadoria.

Ademais, conforme ainda a autuante, esta oportunizou ao autuado em duas ocasiões a proceder a retificação dos códigos na sua escrita fiscal, e este não apresentou.

No tocante às demais alegações do impugnante atinentes ao Livro Registro de Inventário (LRI); erro de código na venda; coaduno com o entendimento manifestado pela autuante.

Diante disso, a infração 4 é parcialmente subsistente no valor de R\$3.893.149,60, conforme demonstrativos elaborados pela autuante de fls.283.

Quanto à infração 5, refere-se à falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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.

Consoante estabelece o artigo 10, inciso I, alínea “a” da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal.

A questão deste item da autuação, decorre do fato de ter o autuado adquirido mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária sem documento fiscal. Ou seja, exige-se o imposto por responsabilidade solidária, por ser desconhecido o remetente da mercadoria, haja vista que adquirida pelo autuado sem o documento fiscal próprio.

A exemplo do que realizara na infração 4, a autuante procedeu aos ajustes que foram possíveis, o que resultou na redução do valor exigido para R\$28.956,29, conforme demonstrativo que elaborou de fls. 284 Infração parcialmente subsistente.

No que concerne à infração 6, trata-se de 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque.

Este item da autuação está vinculado diretamente à infração anterior. No caso, se exige o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ou seja, por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária o autuado ao realizar a aquisição sem documento fiscal, além de estar obrigado a efetuar o recolhimento do imposto que seria devido pelo remetente - responsabilidade solidária -, também está obrigado a efetuar o recolhimento do imposto antecipadamente, referente à operação que irá realizar – responsabilidade própria.

Observo que o impugnante alega que é impossível a exigência antecipada do imposto, e inconstitucional a alteração do fato gerador. Afirma que o disposto no artigo 23, inciso II da Lei 7.014/96, mostra-se em violação à CF/88, ante à inexistência de hipótese de fato gerador sem expressa autorização da Lei Complementar 87/96.

É certo que existe um óbice intransponível para que esta Junta de Julgamento Fiscal possa apreciar a inconstitucionalidade arguida pelo impugnante ou mesmo negar vigência à norma emanada de autoridade superior, no caso, a vedação expressa estabelecida no art. 167, incisos I e III do RPAF/99.

Ademais, de acordo com o art. 10, I, “b” da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I do citado artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96).

Do mesmo modo que realizara no item anterior, a autuante procedeu aos ajustes que foram possíveis, o que resultou na redução do valor exigido para R\$12.857,40, conforme demonstrativo que elaborou, de fls. 284, Infração parcialmente subsistente

Quanto à alegação defensiva de ofensa ao princípio do não confisco, violação dos artigos 5º, LIV e 150, IV da Constituição Federal, com aplicação da multa de 100% sobre o valor do imposto supostamente não recolhido, vale consignar que a referida multa tem previsão na Lei nº. 7.014/96, sendo vedado a este órgão julgador administrativo apreciar inconstitucionalidade da norma, consoante o art. 167, I do RPAF/BA/99.

Por derradeiro, no que concerne à solicitação do impugnante para que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da empresa, Dr. Gilberto Raimundo Badaró de Almeida Souza, OAB/BA 22.772, com escritório profissional estabelecido na Rua Frederico Simões, 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, Salas 513/514, Salvador/Bahia, CEP 41.820-774, consigno que inexiste óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo, observo que o não atendimento não implica nulidade do ato, haja

vista que as formas de intimação ao contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99. Diante do exposto, o Auto de Infração é parcialmente procedente, ficando as infrações conforme demonstrativo abaixo:

INF	VLR. LANÇADO (R\$)	VLR. JULGADO (R\$)	MULTA	RESULTADO
01	2.117,66	2.117,66	60%	RECONHECIDA
02	1.836,78	1.836,78	60%	RECONHECIDA
03	425.457,21	425.457,21	60%	RECONHECIDA
04	4.291.243,12	3.893.149,60	100%	PROCEDENTE EM PARTE
05	33.524,42	28.956,29,	100%	PROCEDENTE EM PARTE
06	14.854,17	12.857,40	60%	PROCEDENTE EM PARTE
07	6.390,70,	6.390,70,	60%	RECONHECIDA
08	80.829,38.	80.829,38.	-----	RECONHECIDA
TOTAL	4.856.253,44	4.451.595,02		

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279465.0005/18-3, lavrado contra **UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$4.370.765,64**, acrescido da multa de 60% sobre R\$448.659,75, e de 100% sobre R\$3.922.105,89, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, III, VII, “a” e “g” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$80.829,38**, prevista no inciso, II, “d” do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº. 3.956/81, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” 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, 21 de setembro de 2021.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR