

**PROCESSO** - A. I. Nº 279465.0005/18-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.  
**RECORRIDOS** - UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0157-01/21-VD  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 05/07/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0133-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. 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. o Recorrente se pauta basicamente pela alegação de erro na EFD, a de que a escrituração fiscal do estoque das mercadorias não reflete com fidedignidade a movimentação de mercadorias no período. A autorização evidentemente só pode ser feita mediante evidência de algum erro, como por exemplo, estarem zerados todos os itens, valores de itens que por um erro sistêmico, se multipliquem por um fator fixo 2, 3, 4, 10, como já se comprovou em outros processos, transcrição do inventário do final de um ano para início do outro com diferenças de erros justificáveis como em vez de 100, se lançar 1000 unidades, enfim, não pode o contribuinte simplesmente alegar erro no inventário, para ajustá-lo de modo a elidir a infração. Não é compreensível que uma empresa do porte da Recorrente tenha tamanhos erros sem que consiga fazer qualquer prova das razões de tantos erros. Quanto à infração 5, imposto devido por substituição tributária na condição de responsável solidário, alega terem sido transferências de mercadorias de seu estabelecimento e que todas são recebidas com retenção e recolhimento na fase anterior. Ocorre que isto só se comprova, mediante registro documental nas entradas. O lançamento foi feito exatamente pela omissão desses registros, e o fisco obviamente não tem certeza de qualquer retenção em fase anterior. A infração 6, o próprio recorrente alega ter correlação com a 5, por se tratar de operações similares. No caso, o fundamento é o mesmo, pois houve falta de registro das entradas de mercadorias com substituição tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Não havendo registro deixa de haver qualquer meio de se verificar o recolhimento do imposto devido. Indeferido o pedido de diligência. Não acolhida a nulidade arguida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente julgamento, de Recursos de Ofício e Voluntário, decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Parte em primeira instância, 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 de 8 infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, tendo reconhecido as infrações 1, 2, 3, 7 e 8, restando ao processo, as infrações 4, 5 e 6.

*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, conseqüentemente, 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 exercício de 2014, 2015 e 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 14.854,17, acrescido da multa de 60%;*

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 129 a 151). O autuante prestou informação fiscal (fls. 204/206) e JJF julgou o Auto de Infração Parcialmente Procedente, conforme voto abaixo:

### VOTO

*Versa 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 conseqüentemente, 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.*

*Constato 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.*

*Observe 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 inexistente 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
<b>TOTAL</b>	<b>4.856.253,44</b>	<b>4.451.595,02</b>		

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

A JJF recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “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.

Inconformado com a decisão, o contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário, conforme transcrição abaixo, em resumo.

Com relação às Infrações 01, 02, 03, 07 e 08, do Auto de Infração em tela, a Recorrente reconheceu os equívocos cometidos, motivo pelo qual efetuou o pagamento das mencionadas Infrações, com o benefício de redução de multa e juros concedido pelo Concilia 2018. Tal pagamento restou devidamente homologado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal no acórdão recorrido com a consequente extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, inciso I do CTN.

No que se refere às Infrações 04, 05 e 06 (parcela da autuação que permanece em discussão do Auto de Infração em comento), constata-se, conforme fundamentadamente demonstrado na Impugnação, que o lançamento relacionado ao acórdão recorrido se fundamenta na **presunção** de que a Recorrente, basicamente, teria: (i) recolhido ICMS a menor 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.

Entretanto, em relação à Infração 4, a ora Recorrente demonstrou a inexistência da prática de aquisição e venda de mercadorias sem a emissão de documento fiscal eis que os descasamentos de estoque, considerados pela Fiscalização estadual como balizadores para imputar à Recorrente a grave infração capitulada no lançamento fiscal, decorrem, na verdade, de diversas razões operacionais inerentes à própria envergadura da atividade econômica desenvolvida pela empresa (uma das maiores no comércio varejista de bens de consumo): (i) erro nas informações contidas nos inventários iniciais e finais; (ii) divergência no código dos produtos – SPED Fiscal x Levantamento do Fisco; (iii) venda de mercadorias com erro no código do produto. Além disso, o Auto de Infração em questão é nulo tendo em vista que apesar de a Recorrente ter solicitado a retificação de sua EFD por diversas vezes, não lhe foi garantida tal oportunidade, restando evidente a ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Já em relação à Infração 5, restou evidenciado que não há que se falar em aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem documentação fiscal eis que as mercadorias estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária por Convênios e/ou Protocolos, cujo imposto já fora recolhido em etapa anterior. Além disso, não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Em relação à infração 6, descabida a exigência antecipada do imposto, já que sem amparo em Lei Complementar. Mais do que isso, tal infração, conforme salientado pelo acórdão recorrido, decorre do mesmo fato relacionado à Infração 5, sendo os fundamentos acima mencionados válidos aqui.

No entanto, a Junta de Julgamento Fiscal houve por bem apenas julgar parcialmente procedente a infração 4, restando subsistente o valor de R\$3.893.149,60 (acrescido de multa de 100%). Já em relação à infração 5, foi mantida a cobrança no valor de R\$28.956,29 (acrescido de multa de 100%) e em relação à infração 6 a autuação foi mantida no valor de R\$12.857,40 (acrescido de multa de 60%). Cabe salientar que a cobrança perfaz o valor de R\$4.370.765,84, a qual deve ser integralmente cancelada por esta Colenda Câmara de Julgamento do CONSEF/BA.

Entretanto, tal entendimento não pode prosperar, pois diferentemente do que restou asseverado pela autoridade fiscal estadual, os descasamentos de estoque, considerados pela Fiscalização estadual como balizadores para imputar à Recorrente a grave infração capitulada no lançamento fiscal, decorrem, na verdade, de eventos operacionais inerentes à atividade econômica desenvolvida pela empresa (comércio varejista de bens de consumo).

Conforme explicitado na 2ª Impugnação, a Recorrente esclareceu os motivos do descasamento de estoque apurado pelo fiscal, tendo apurado até o momento alguns elementos de prova capazes de afastar a premissa fiscal, são eles: (i) erro nas informações contidas nos inventários iniciais e finais; (ii) divergência no código dos produtos – SPED Fiscal x Levantamento do Fisco; (iii) venda de mercadorias com erro no código do produto.

De se registrar que a ora Recorrente solicitou a retificação da EFD nos autos do presente processo administrativo, tendo em vista os elementos acima delineados. Entretanto, tal oportunidade não lhe foi garantida pela r. Fiscalização, conforme se infere de sua manifestação de fls. 269/284, sob a alegação de que a legislação coíbe a entrega de EFD retificadora de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja no curso de uma ação fiscal, e que a oportunidade de retificação foi garantida durante a fiscalização, no entanto foram mantidos erros.

Tal entendimento foi corroborado pelo acórdão recorrido que indeferiu o pleito formulado pela Recorrente para realização de diligência, com fundamento no art. 147, I, “a” do Decreto nº 7.629/99 (RPAF/BA) pois supostamente “os elementos que compõem o presente processo, sem que sejam suficientes e necessários para o deslinde da questão”. (grifou-se)

Afirma a r. Fiscalização que a escrituração fiscal do estoque das mercadorias não reflete fidedignamente a movimentação de mercadorias ocorridas no período de 2014 a 2016, porém não concede autorização para o contribuinte retificar o erro nas quantidades de produtos indicadas seu LRI, por entender que o inventário só pode ser alterado na hipótese de erro devidamente comprovado.

Ao adotar a posição fiscal de indeferir a retificação da EFD do contribuinte, retificação esta que objetiva a correção de erros materiais os quais justificam a diferença de estoque em que se baseia a acusação fiscal, a r. Decisão recorrida acabou por validar crédito tributário incerto.

Com efeito, não se pode admitir a vedação à prova no curso do processo, quando esta é capaz de elucidar a acusação fiscal, sob pena de vulneração ao princípio da verdade material e violação ao art. 18, II, do RPAF/BA.

Relativamente aos códigos fiscais, não houve equívoco da Recorrente, tratou-se de informações prestadas regularmente ao Fisco. A partir do levantamento fiscal, identificou-se a divergência que embora pequena, tem o efeito de ocasionar o descasamento das operações.

Tal fato foi reconhecido pelo Fisco, inclusive, sendo mais uma razão para se proceder à adequada verificação do levantamento, já que os casos até então listados o foram de forma exemplificativa.

De se registrar que o caso concreto consiste em supostas diferenças de estoque, sendo certo que, em relação aos erros reconhecidos pela Recorrente, deve se propiciar meio de correção e posterior análise, sob pena de nulidade do Auto de Infração, por constituição de crédito tributário incerto, mormente quando tais eventos são reconhecidos pela própria Fiscalização, que deixa de oportunizar a devida retificação da EFD.

Reitera-se que o Processo Administrativo Tributário prima pela incansável busca da verdade material. Este princípio, basilar no âmbito do direito tributário pátrio, assegura não só o pleno exercício do direito à ampla defesa, irreduzível sob qualquer pretexto, como também permite um adequado equilíbrio da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Ente Político, por meio da Administração Tributária, e os seus administrados (contribuintes).

Com base nesse princípio de direito administrativo tributário, bem como nos Princípios da Ampla Defesa e do Devido Processo Legal, infere-se que a autoridade julgadora tem o dever e a prerrogativa de solicitar, de ex-officio ou atendendo ao pedido da parte interessada, a realização de diligência e perícia que entender necessária.

Portanto, a Recorrente, requer seja determinada a conversão do processo em diligência, bem como que seja autorizada a apresentação, pelo contribuinte, dos arquivos do SPED Fiscal com as informações retificadas para comprovar que não houve omissão de entradas e saídas.

Ora, C. Câmara, manter a exigência de tamanho valor, sabendo que não foram esgotados os meios para se verificar a realidade, sendo que a própria r. fiscalização reconhece os problemas sistêmicos existentes, viola o princípio da verdade material.

No caso do presente Auto de Infração, é evidente que o Contribuinte não adquiriu a mercadoria sem documento fiscal, mas sim prestou informação equivocada para a Fiscalização, sendo indispensável permitir a retificação do LRI para apurar de forma precisa a suposta infração.

Logo, esta Câmara do CONSEF/BA deve oportunizar a realização de diligência para que a Recorrente tenha oportunidade de retificar sua EFD e corrigir os erros em questão que são reconhecidos, inclusive, pela r. Fiscalização estadual.

DA COBRANÇA INDEVIDA DO ICMS NA OMISSÃO DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR CONVÊNIOS E/OU PROTOCOLOS - INFRAÇÃO 05

Cumpra esclarecer que todas as mercadorias recebidas pela Recorrente são originárias de operações de transferência entre estabelecimentos da Empresa, mais especificamente, do Centro de Distribuição (CD/RJ) localizado no Estado do Rio de Janeiro. Isto porque, o CD/RJ realiza a aquisição de todas as mercadorias da empresa Leader e, posteriormente, promove o abastecimento de suas filiais localizadas em todo o território nacional, por meio de operação de transferência.

Nesse contexto, a exigência do ICMS nesses casos não merece prosperar, uma vez que as mercadorias estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária por Convênios e/ou Protocolos, cujo imposto já fora recolhido em etapa anterior.

Frise-se que 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.

Por esse motivo, não há que se falar na aplicação de 17% em cobrança do ICMS, vez que o imposto já havia sido retido e recolhido aos cofres públicos.

Ainda há que se esclarecer que, como indicado, as operações em questão são entre estabelecimentos de uma mesma empresa, logo, conforme se infere do Enunciado nº 166 do STJ é evidente que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Além disso, há que se destacar que tal entendimento foi fixado pelo STF nos autos do ARE 1255885 nos seguintes termos: *“Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”* (Tema 1099 da Repercussão Geral).

Por fim, necessário destacar que recentemente foi julgada a ADC 49 pelo STF na qual restou definido que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual, eis que a hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.

Por essa razão cabe a esta Colenda Câmara a reforma do acórdão recorrido de modo a julgar improcedente a exigência fiscal.

#### DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA ANTECIPADA DO IMPOSTO - INCONSTITUCIONALIDADE NA ALTERAÇÃO DO FATO GERADOR DO TRIBUTO – INFRAÇÃO 06

Antes de adentrar nas demais questões atinentes à infração 6, há que se destacar que, conforme evidenciado pela Junta de Julgamento Fiscal, esta tem relação com a infração 5, de modo que a Recorrente se reporta aos fundamentos indicados no tópico 2.2 para buscar a reforma do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento do Auto de Infração combatido.

Não bastassem os argumentos expostos acima (suficientes para impor o cancelamento da cobrança aqui questionada), cabe destacar, ainda, como fundamento autônomo, que a exigência antecipada do ICMS, na forma prevista no art. 23, inciso II, da Lei nº 7.014/96, mostra-se inteiramente inconstitucional, já que viola o disposto no art. 150, § 7º, e 155, XII, alínea “b” da CF/88, ante a inexistência da hipótese de antecipação do fato gerador sem expressa previsão/autorização da Lei Complementar nº 87/96.

De fato, a exigência antecipada do ICMS no regime de substituição tributária (“antecipação com substituição”) não comporta maiores discussões na atualidade, em face de pronunciamentos reiterados do Plenário do Supremo Tribunal Federal rechaçando as principais objeções ao regime, e da existência de Lei Complementar (LC 87/96) disciplinando os elementos fundamentais, na forma do art. 155, § 2º, XII, “b” da Constituição Federal.

Contudo, no caso da antecipação da cobrança do ICMS no regime normal de tributação (“antecipação sem substituição”), o que se verifica é que a sua instituição e exigência pelos Estados mostra-se inteiramente inconstitucional, já que inexistente a hipótese de antecipação do fato gerador sem que esteja contemplada na substituição tributária prevista na Lei Complementar nº 87/96.

Frise-se, ainda, que a matéria já foi objeto de análise pelo Eg. Supremo Tribunal Federal, em processo no qual se questionava a exigência do ICMS de forma antecipada prevista na legislação do Estado de Sergipe. Na oportunidade, o Eg. STF afastou a possibilidade de exigência antecipada do ICMS, tendo por base parecer da Procuradoria-Geral da Bahia:

*“Recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Substituição tributária do art. 150, § 7º, da CF/88 e antecipação tributária que não se confundem. Inexistência, na Lei Complementar 87/96, da hipótese de antecipação do fato gerador sem substituição. Parecer pelo provimento do recurso.”*

Como se vê, em caso análogo ao presente, o Eg. STF afastou a exigência do ICMS antecipado,

mesmo tendo o Estado de Sergipe postulado pelo reconhecimento de sua legitimidade frente ao disposto no art. 150, § 7º da CF/88.

Assim, também por este motivo impõe-se o reconhecimento da insubsistência da exigência fiscal, já que resta evidenciado que a cobrança antecipada do ICMS pela fiscalização do Estado da Bahia não encontra guarida na Constituição Federal, e tampouco na Lei Complementar nº 87/96.

Por todo o exposto, requer a Recorrente sejam acolhidas as suas razões e, consequente Reforma da decisão de primeira instância DANDO PROVIMENTO ao presente Recurso cancelando-se integralmente o crédito tributário nele lançado.

Na eventualidade de esta C. Câmara do CONSEF/BA não entender pelo cancelamento da autuação em sua integralidade, deve reformar o acórdão recorrido no sentido de converter julgamento em diligência para retificação da EFD pelos fundamentos demonstrados.

Em atenção aos princípios da ampla defesa e contraditório, protesta pela posterior juntada documentação complementar.

Por fim, requer que TODAS as publicações/intimações relativas a este processo se doravante, feitas EXCLUSIVAMENTE em nome de GILBERTO RAIMUNDO BADARÓ ALMEIDA SOUZA (OAB/BA 22.772) por motivos de ordem operacional e sob pena de nulidade, nos termos do art. 272, § 5º do CPC.

## VOTO

Trata o presente julgamento de Recursos de Ofício e Voluntário, das 03 infrações remanescentes no processo, todas decorrentes de omissões de saídas e de entradas no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias.

O Recurso de Ofício diz respeito à redução das 03 infrações pela própria autuante na informação fiscal, visto que na impugnação inicial, se comprovou que diversos itens tinham omissão de saídas e de entradas, por conta de pequenas diferenças ou na descrição ou no código utilizado e ainda pela aplicação do índice de perdas do setor varejistas do vestuário, no que resultou na diminuição dos 03 itens do levantamento de estoque, razão pela qual não cabe qualquer reparo ao Recurso de Ofício e passo ao exame do Recurso Voluntário.

O Recorrente pediu a nulidade do lançamento pelo fato de ter solicitado retificação da sua EFD e não ter sido atendido e que assim teria sido negada a ampla defesa. Constatado que da análise do processo, houve recusa pelo fato de que o Recorrente não comprovou efetivamente ter entregue a EFD com erros, mas apenas alegou que o inventário estaria errado sem, contudo, apresentar as razões desses erros.

Evidente que todo levantamento de auditoria de estoques poderia ser elidido por simples alteração dos valores lançados no inventário, de forma a ajustar as omissões encontradas. Assim, a alteração é uma medida cercada de todas as garantias de que de fato existem erros e o Recorrente apenas alegou a existência de erros sem qualquer explicação para tais. Denegado o pedido de nulidade.

A Recorrente pediu a conversão do processo em diligência, bem como que seja autorizada a apresentação, pelo contribuinte, dos arquivos do SPED Fiscal com as informações retificadas para comprovar que não houve omissão de entradas e saídas.

Alega que há erros nas informações dos inventários iniciais e finais, contudo sem demonstrar quais erros e quais razões levaram a esses erros, já que a autuante trabalhou com as informações prestadas pelo próprio recorrente.

Com relação aos erros nos códigos dos produtos, conforme se verifica, foram corrigidos em primeira instância, havendo redução do lançamento. Não trouxe nenhum exemplo de erro remanescente.

Primeiro devo ressaltar que foi oferecida a mais ampla defesa ao contribuinte. À fl. 206 a própria autuante reabriu prazo de defesa de 60 dias, entregando demonstrativos em excel, de forma a



facilitar a defesa do contribuinte, uma vez alegada as dificuldades com manuseio dos demonstrativos em PDF.

A seguir, à fl. 274, a autuante informa que procedeu ao cálculo de 0,63% de perdas, determinada pela Portaria 445/98 para o comércio varejista de vestuário, artigos de cama e mesa, etc. uma vez que o auto foi lavrado antes da publicação da alteração da portaria. Cita o exemplo do item MANTA CLS MAISON, que antes apresentou omissão de saída de 121 unidades, e com a correção de perdas, passou para 120 unidades.

Quanto à correção da EFD, alega que o Recorrente não comprova que efetivamente há erros nas informações do inventário. Que quanto ao agrupamento, não obstante as dificuldades, empreendeu esforço de efetuar novo agrupamento (já havia efetuado na medida do possível) e que a partir de identificação de uma raiz comum de 7 dígitos na metodologia de codificação utilizada pelo contribuinte, e percebendo tratar-se da mesma mercadoria foi possível agrupar entre si diversos itens com códigos diferentes, e cita o exemplo ITEM 1-1175798 KIT LAV RENASCENÇA PEROLA(04 UNIDADES DE OMISSÃO DE SAÍDA) e ITEM 000011755798 KIT LAVABO RENASCENÇA PEROLA(04 OMISSÕES DE ENTRADA).

Concluiu pela alteração das 03 infrações, reduzindo-as para R\$3.893.149,60 (inicial de R\$4.291.243,12), R\$25.956,29 (inicial de R\$33.524,42), R\$12.857,40 (inicial de R\$14.854,17).

Tais valores foram mantidos no julgamento de primeira instância. Assim, o argumento de que há divergências nos códigos dos produtos, após a correção, deixou de existir ou pelo menos o recorrente não logrou provar a existência. Quando da impugnação o Recorrente trouxe claros exemplos de erros como demonstra na fl. 253. Devo ressaltar, que a autuante atendeu aos pedidos de correção do lançamento considerando os erros apontados, fazendo novo agrupamento de itens similares, e também com a aplicação do percentual de perdas. Desta forma, denego o pedido de diligência.

O Recorrente destaca que recentemente foi julgada a ADC 49 pelo STF na qual restou definido que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual, eis que a hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.

Vejamos, na infração 4, a auditoria de estoques detectou omissões de saídas internas de mercadorias, o que não tem qualquer relação com a tributação das transferências estaduais. Não estar a se cobrar aqui qualquer imposto vinculado a estas transferências, mas simplesmente o imposto devido pelas saídas, uma vez constatada a ausência de documentos fiscais.

Quanto às infrações 5 e 6, também não estar a se lançar imposto pelas transferências, visto que uma vez que se constata a omissão de entradas; primeiro, sequer é possível ter a certeza de realmente decorrem de transferências de mesma titularidade, pois não havendo documentos dessas mercadorias, podem ter sido adquiridas de terceiros.

Segundo, ainda que fosse possível ter a certeza de que são transferências, ainda assim não se aplica a decisão do STF, visto que também não está a se tributar as transferências, vez que as mercadorias da substituição tributária, vinculadas a protocolos e convênios em operações interestaduais, o imposto é recolhido pelo remetente ou pelo destinatário antes da efetiva comercialização ao consumidor final. A decisão do STF se aplica em transferências em tributação normal onde anteriormente havia débito na saída no estado de origem e crédito na entrada no destino.

No atual momento, se formos verificar as operações de transferências, constataremos que as mercadorias em tributação normal, realmente estão sem a incidência do imposto, mas aquelas que são objeto de substituição tributária, por força de protocolo ou convênio ou estão com o ICMS retido e pago pela remetente, ou com o imposto retido e pago pela requerente nas entradas, antes mesmo da comercialização pois o objetivo da substituição tributária é antecipar o pagamento do imposto em toda a cadeia de comercialização de forma antecipada.

Assim, no que diz respeito à infração 4, o Recorrente se pauta basicamente pela alegação de erro na EFD, a de que a escrituração fiscal do estoque das mercadorias não reflete com fidedignidade a movimentação de mercadorias no período.

A concessão de autorização evidentemente só pode ser feita mediante evidência de algum erro, como por exemplo, estarem zerados todos os itens, valores de itens que por um erro sistêmico, se multipliquem por um fator fixo 2, 3, 4, 10, como já se comprovou em outros processos, transcrição do inventário do final de um ano para início do outro com diferenças de erros justificáveis como por exemplo, em vez de 100, se lançar 1000 unidades pelo acréscimo de um zero, enfim, não pode o contribuinte simplesmente alegar erro no inventário, para ajustá-lo de modo a elidir a infração, sem apresentar as razões dos erros alegados.

Não é compreensível que uma empresa do porte da Recorrente, com o nível de assessoria contábil e de tecnologia de informação, tenha tamanhos erros em sua escrituração, sem que consiga fazer qualquer prova das razões de tantos erros.

Vejamos o art. 251, § 2º do RICMS/BA:

*§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.*

O princípio da verdade material, é o princípio basilar do processo administrativo fiscal, e se o contribuinte comete erros na sua escrituração e só percebe durante ou após o início da fiscalização, ou mesmo após o final do procedimento, não está impedido solicitar alterações da sua escrituração, desde que devidamente fundamentado e não seja comprovada ação fraudulenta, de modo a fugir à responsabilidade das falhas encontradas na apuração do imposto, pois do contrário bastaria ao contribuinte após, se autuado, alterar os valores do inventário para elidir o lançamento.

Devo registrar que durante a sessão de julgamento, que a autuante compareceu e explicou que não se furtaria a intimar o recorrente a corrigir os alegados erros, desde que fossem apresentadas as razões que comprovem os erros alegados, e que inclusive no atual momento está fiscalizando uma empresa em que solicitou a correção, porque os erros foram devidamente explicados.

Ainda, o próprio presidente da Câmara perguntou aos representantes do recorrente logo no início, se haveria condição de se adiar o julgamento do processo para que fossem apresentadas as provas da existência de erros, de forma a se proceder a uma diligência, mas a resposta foi a de que não poderiam assegurar que conseguiriam provas dos erros alegados, razão pela qual se deu prosseguimento ao julgamento do processo administrativo.

Pelo exposto, é forçoso admitir que a autuante tem razão, pois não se pode conceder autorização para que o contribuinte livremente alegue erros sem comprovação, para que se altere o inventário, de forma a se amoldar às omissões encontradas, de modo a elidir o lançamento. Tal situação, praticamente inviabilizaria o procedimento, pois todos os contribuintes iriam pedir alteração do inventário e ajustá-los à necessidade requerida para se fazer o equilíbrio do procedimento de forma a justificar as omissões apontadas.

No mais, o próprio CPC coloca os livros empresariais como prova contra seu autor, ressalvando que cabe ao empresário demonstrar que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos ali registrados, e isto o contribuinte, com todas as possibilidades de defesa, inclusive com prorrogação de 60 dias concedidos antes do julgamento de primo grau, não conseguiu.

*Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

A autuante efetuou o lançamento com base nos registros apresentados na própria EFD elaborada pelo contribuinte. Contudo, deixo ainda a possibilidade para que na hipótese do Recorrente posteriormente encontrar justificativas para a correção da EFD, apresentá-los à PGE/PROFIS, no exercício do controle de legalidade, para que este órgão possa avaliar as provas apresentadas, verificar se o contribuinte faz jus à correção do inventário, e representar a este Conselho de

Fazenda pela retificação do inventário da EFD.

Registro ainda que durante a sessão de julgamento foi apresentado pela defesa do Recorrente uma nota fiscal em que a aquisição foi em caixas de mercadorias (vestuário) que acabaram entrando em maiores quantidades, pois cada caixa continha uma certa quantidade de itens, que acabou por multiplicar os itens.

No entanto, tal erro (se efetivamente existente, pois o contribuinte deve fornecer o fator de conversão na sua EFD) não foi suficiente para se interromper o julgamento para verificação e alteração, visto que a omissão de saídas de mercadorias se elide pela apresentação de notas fiscais de saída, e não de entrada, e no caso, aumentando-se as entradas, aumenta-se a omissão de saídas, ou seja, numa eventual correção, só aumentaria o imposto a pagar da infração 1, e neste caso, agravando a infração, sequer seria possível aumentar o imposto devido neste lançamento. Por isso, ao se considerar que a prova apresentada era incapaz de elidir, mas sim, aumentar o imposto devido, prosseguiu-se o julgamento.

Quanto à infração 5, imposto devido por substituição tributária na condição de responsável solidário, alega terem sido transferências de mercadorias de seu estabelecimento e que todas são recebidas com retenção e recolhimento na fase anterior. Ocorre que isto só se comprova, mediante registro documental nas entradas. O lançamento foi feito exatamente pela omissão desses registros, e o fisco obviamente não tem certeza de qualquer retenção em fase anterior.

Na infração 6, o próprio Recorrente alega ter correlação com a 5, por se tratar de operações similares, o que é verdade. No caso, o fundamento para o julgamento também é o mesmo, pois houve falta de registro das entradas de mercadorias com substituição tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo e não havendo registro, deixa de haver qualquer meio de se verificar o recolhimento do imposto devido, razão pela qual presume-se legalmente o não pagamento do imposto devido.

Quanto às alegações de questões voltadas à inconstitucionalidade da legislação, não está na competência deste Conselho de Fazenda apreciar tais argumentos.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrente, 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 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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS