

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 298620.0010/20-0
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LOJAS AMERICANAS S/A.
<b>RECORRIDOS</b>	- LOJAS AMERICANAS S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0147-05/21-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 21/12/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0307-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Contraditório regularmente estabelecido entre contribuinte e preposto fiscal, resultando em revisão considerada correta. Não formulada pretensão recursal por parte da contribuinte em derredor desta infração. Mantida a parcial subsistência da infração. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Inexiste a alegada *dissintonia* da acusação fiscal, pois, nos termos do art. 266, XIII do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/Ba), trata de base de cálculo, em que pese a redução impactar na carga tributária incidente. Mantida a desoneração ao sujeito passivo, não pela nulidade, mas, de ofício, pela sua improcedência. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS EFETIVAS OMITIDAS APURADAS MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES EM EXERCÍCIO FECHADO. **i)** RESPONSABILIDADE DIRETA. A revisão elaborada pela fiscalização, com redução do montante inicialmente exigido acolhida pelo órgão julgador de primeiro grau, deve ser mantida, seja pela correção dos critérios de revisão, seja pela ausência de fundada resistência por parte do sujeito passivo. Mantida a parcial subsistência. **ii)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. A revisão elaborada pela fiscalização, com redução do montante inicialmente exigido acolhida pelo órgão julgador de primeiro grau, deve ser mantida, seja pela correção dos critérios de revisão, seja pela ausência de fundada resistência por parte do sujeito passivo. Mantida a parcial subsistência. **iii)** RESPONSABILIDADE POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. A revisão elaborada pela fiscalização, com redução do montante inicialmente exigido acolhida pelo órgão julgador de primeiro grau, deve ser mantida, seja pela correção dos critérios de revisão, seja pela ausência de fundada resistência por parte do sujeito passivo. Mantida a parcial subsistência. 4. FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Operações aludem a devoluções, com retenção procedida pelo fornecedor, e que não comportam tributação no retorno. Mantida a improcedência. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 4. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício (fl. 295) e Voluntário (fls. 306 a 319-v.) em face da Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, implicando desoneração do Sujeito Passivo no montante de R\$ 489.196,40 ao tempo da decisão (fl. 297).

O Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2020 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 043.650.426) em 21/09/2020 (fl. 43), para exigir ICMS no montante histórico total de R\$ 282.727,97, agravado por multas de 60% (Infrações 01, 02, 03, 04, 07 e 08) ou de 100% (Infrações 05, 06 e 09) sobre o valor lançado, e acréscimos legais.

Ao Sujeito Passivo foi imputado o cometimento de nove irregularidades ao longo do exercício de 2017, sendo que anuiu totalmente com aquelas das Infrações 01, 02 e 08 (apontando ter feito o recolhimento, conforme DAE transcrito à fl. 79-v.).

O Recurso de Ofício versa sobre as Infrações 04 (julgada nula); 09 (julgada improcedente); 05, 06 e 07 (lançamento reduzido). O Recurso Voluntário versa sobre as Infrações 03, 05, 06 e 07 (naquilo que foram mantidos).

Para melhor clareza, transcrevo o quadro resumo que se encontra no Acórdão recorrido à fl. 295:

<i>Autuado Procedente</i>
<i>Infração 01 7.523,88 7.523,88 (pagamentos a conferir)</i>
<i>Infração 02 2.764,08 2.764,08 (pagamentos a conferir)</i>
<i>Infração 03 9.686,64 9.616,49</i>
<i>Infração 04 4.069,89 0,00 (nula)</i>
<i>Infração 05 232.301,98 27.349,22</i>
<i>Infração 06 13.924,29 2.757,17</i>
<i>Infração 07 6.859,16 1.814,40</i>
<i>Infração 08 4.587,62 4.587,62 (pagamentos a conferir)</i>
<i>Infração 09 1.010,43 0,00 (improcedente)</i>
<i>Totais 282.727,97 56.412,86</i>

As Infrações em lide foram enunciadas da seguinte maneira:

**Infração 03 – 02.01.03:** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. [...]. **Enquadramento legal:** Art. 2º, inciso I; e art. 32 da Lei 7.014/96 C/C art. 332, inciso I do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 9.686,64 [mantido: R\$ 9.616,49]

**Infração 04 – 03.02.05:** Recolheu a menor de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. [...]. **Enquadramento legal:** Artigos 17 a 21; e art. 23 da Lei 7.014/96 (a depender da hipótese) **Multa aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 4.069,89 [julgada nula]

**Infração 05 – 04.05.02:** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. [...]. **Enquadramento legal:** Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei 7.014/96 C/C art. 83, inciso I do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inciso I da Portaria 445/98. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 232.301,98 [mantido: R\$ 27.349,22]

**Infração 06 – 04.05.08:** 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 em exercício fechado. **Enquadramento legal:** Art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso I, da Lei 7.014/96 C/C art. 217 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “a” da Portaria 445/98. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 13.924,29 [mantido: R\$ 2.757,17]

**Infração 07 – 04.05.09:** 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 desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em

exercício fechado. **Enquadramento legal:** Art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso II, da Lei 7.014/96 C/C art. 217 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “a” da Portaria 445/98. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 6.859,16 [mantido: R\$ 1.814,40]

**Infração 09 – 08.35.01:** Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia. **Enquadramento legal:** Art. 10 da Lei 7.014/96 C/C art. 295 do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa aplicada:** Art. 42, inciso V, alínea “a” da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 1.010,43 [julgada improcedente]

O contraditório desenvolveu-se de modo intenso em primeiro grau de julgamento, com Defesa (fls. 62 a 80-v.); Informação Fiscal (fls. 153 a 157), com o parcial acolhimento das razões defensivas; Manifestação (fls. 187 a 189-v.); nova Informação Fiscal (fls. 200 a 203), reiterativa dos trabalhos anteriores; Requisição de Diligência pela 5ª JJF (fl. 226); Manifestação Defendente em atenção à diligência (fls. 241 a 281).

A 4ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

**VOTO**

*Mister apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.*

*Não há problemas de representação legal, tanto em relação à defesa, quanto em face das manifestações complementares. Princípios processuais administrativos observados.*

*Vamos à apreciação das preliminares de nulidade material de parte da autuação, arguidas para algumas infrações em particular:*

*Nomeadamente para a infração 03, invoca que não foi apresentado pelo fisco o levantamento fiscal correspondente, impossibilitando o exercício da defesa, tendo em vista que nos autos consta demonstrativo de 2016, quando na verdade, o exercício afetado pelo lançamento é o de 2017.*

*O CD de fl. 177, traz o demonstrativo analítico da infração 03, já com a redução promovida pelo autuante, no qual consta como ocorrências as de 2017.*

*Tem ele o seguinte cabeçalho:*

*OS: 50186420*

*Auto de Infração: 298.620.0010/20-0*

*Anexo-III Infracao-3 Período: 01-01-2017 a 31-12-2017*

*LOJAS AMERICANAS S.A. 33.014.556/0163-51 043.650.426 BA*

*Demonstrativo: Falta recolhimento do ICMS - Operação tributada como não tributada (ECF) - Lista de notas fiscais SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA 02.01.03 - Mercadorias tributadas como não tributadas.*

*Dele se extrai, que as operações não se referem a 2016, como entende a autuada.*

*Preliminar afastada.*

*Nomeadamente para a infração 04, articula o contribuinte ter havido dissonância entre o levantamento fiscal e a capitulação legal e os fatos, porquanto a postulação fiscal descreve como irregularidade ter havido erro na base de cálculo quando, em verdade, o que se questiona é erro na aplicação da alíquota.*

*A dissintonia se faz presente.*

*Ao consultar o demonstrativo analítico da infração 04, exposto na mídia de fl. 177, verifica-se que ali há uma confrontação entre a alíquota usada pela empresa e a alíquota considerada correta pela fiscalização.*

*Nítido o descompasso entre a descrição fática infracional – erro na determinação da base de cálculo -, respectivo enquadramento legal, e o que se presenciou na realidade. A irregularidade não decorreu de falhas no estabelecimento da base imponível, mas na adoção da alíquota a incidir naquelas operações. Detecta-se claramente um erro no elemento quantitativo característico da infração.*

*Conclui-se, por conseguinte, pelo cometimento de nulidade formal intransponível neste processo, pois não comporta aqui invocar-se em favor da continuidade da presente cobrança, o comando contido no art. 19 do RPAF-BA, pois o víncio atinge não só os comandos normativos, como também o descritivo infracional.*

*Vale ressaltar, que configuraria temeridade seguir-se com o crédito tributário nesta parte, da forma em que está apresentado. Certamente haveria problemas na etapa de submissão ao Poder Judiciário. Melhor será renovar o procedimento de auditoria, se cabível.*

Neste esquadro, à vista do disposto no art. 18, IV, “a” do RPAF-BA, conclui-se que o Auto de Infração, neste particular, não preenche formalmente todos os requisitos de lei, vez estarem ausentes os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua lavratura, designadamente a incorreção no descritivo dos fatos que não guardam consonância com a lógica de cobrança direcionada para o sujeito passivo.

Acolhida a preliminar, para declarar nula a infração 04.

Antes do enfrentamento de mérito, porém, consigne-se que as irregularidades 01, 02 e 08 não se encontram em discordia, até porque, além da autuada sinalizar pela sua procedência, constam nos sistemas fazendários pagamentos relacionados ao presente auto de infração.

Por conseguinte, tais infrações devem ser julgadas procedentes, devendo o setor fazendário competente proceder à conferência e eventual homologação dos valores recolhidos.

Destino inverso ganha a infração 09. Isto porque o autuante, depois de saber que as operações afetadas aludem a devoluções de mercadorias sujeitas à substituição tributária, CFOP 5411, reconhece o deslize da autuação e põe fim à discussão.

De fato, se são devoluções e se aludem a itens sujeitos à tributação antecipada na origem, com retenção feita pelo fornecedor, não há o que se tributar no retorno.

Infração 09 considerada improcedente.

Vamos agora às irregularidades controvertidas.

A infração 03 envolve produtos tributados que não foram tributados. A petição empresarial garante que se tratam de produtos sujeitos à antecipação tributária, conforme Anexo 1 do RICMS-BA, vigente à época da ocorrência das operações.

A auditoria promove reduções no quantum inicialmente lançado. Por outro lado, a empresa limita-se a apresentar alegações, mas não demonstra satisfatoriamente os motivos pelos quais deve cair a exigência.

Irregularidade parcialmente procedente.

Resta apreciar as infrações 05, 06 e 07, decorrentes da auditoria de estoque.

Vários contrapontos são oferecidos pelo contribuinte: ajustes cronológicos de estoque, erros de codificação, inconsistência entre unidades de medidas empregadas nas entradas e nas saídas, ajustes contábeis para cima (cód. 701), e para baixo (cód. 702), produtos imunes, substituídos, perdas.

Em trabalho de revisão, o autuante reduziu as bases inicialmente formalizadas.

Após a diminuição do montante exigido, o autuado, inconformado, continuou a contestar os valores. Sem embargo, não exibe objetivamente as provas e elementos instrutórios capazes de tornar tais irregularidades totalmente improcedentes. Alega, mas não demonstra.

Infrações 05, 06 e 07 parcialmente procedentes.

Quanto ao pedido de diminuição da multa, em face de ser o percentual proposto confiscatório, irrazoável e desproporcional, não tem razão o contribuinte.

Na verdade, a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração encontrou respaldo em comando de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7.014/96.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.

Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

Quanto à alegação de confisco, falece competência a esta JJF apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.

Afasto, pois, o pedido de mitigação ou cancelamento da penalidade.

Isto posto, fica assim a síntese da autuação:

Autuado Procedente

Infração 01 7.523,88 7.523,88 (pagamentos a conferir)

Infração 02 2.764,08 2.764,08 (pagamentos a conferir)

Infração 03 9.686,64 9.616,49

Infração 04 4.069,89 0,00 (nula)

Infração 05 232.301,98 27.349,22

Infração 06 13.924,29 2.757,17

Infração 07 6.859,16 1.814,40

Infração 08 4.587,62 4.587,62 (pagamentos a conferir)

Infração 09 1.010,43 0,00 (improcedente)

Totais 282.727,97 56.412,86

Foi interposto recurso de ofício.

Regularmente intimado, o Autuado, ora Recorrente, aduziu razões recursais reiterativas da Defesa, a seguir delineadas:

- A. Que a busca da verdade material deve considerar as peculiaridades no controle do estoque da Recorrente, que mantém um sistema de controle preciso e eficiente e que retrata de maneira segura todas as operações cotidianas que uma rede de lojas de departamentos vivencia, embora enfrente rotineiramente problemas de ordem operacional a impactar eventualmente o seu registro de estoque.
- B. Descreve a seguir uma série de “percalços” relacionados com o controle de estoque, tais como vendas de mercadorias com erro de código; inconsistências entre as unidades de medidas utilizadas na nota fiscal de entrada e no cupom de saída; cronologia na alimentação do sistema informatizado das lojas (descreve o tratamento realizado via SAP), tudo a reforçar a negativa veemente de que em suas operações comerciais tenha havido qualquer entrada ou saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal apropriada ou sem o recolhimento do imposto devido.
- C. Que os problemas provisórios enfrentados pelos estoques das lojas não geram prejuízos à arrecadação do Estado, e repassa exemplos para demonstrar que o mero desencontro do estoque físico com o escritural não decorre de operações omitidas, e que o desencontro (descasamento cronológico) indicado nos autos decorre do exercício do objeto social da Recorrente, que não pode ser negado sob pena de negar-se a própria verdade dos fatos.
- D. Que observa procedimentos adequados para o registro das perdas, e tecê considerações dogmáticas acerca do seu direito à ampla diliação probatória, não se podendo admitir presunções como a dos autos, diante da insurgência da Recorrente, sobremodo quando “*a Autoridade Fazendária, em momento algum, demonstra ou menciona indícios reais de que teriam ocorrido saídas sem nota fiscal, em vez de perdas, pautando suas conclusões única e exclusivamente nas informações estáticas dos arquivos digitais*”.
- E. Que não há prejuízo ao erário, dada a inconsistência das presunções, tecendo considerações doutrinárias sobre a não-cumulatividade do ICMS, e apresentando exemplos hipotéticos, fazendo menção ainda a mercadorias sujeitas à “*imunidade e à substituição tributária*”.
- F. Que, em observância da busca pela verdade material, é necessária a realização de “*perícia técnico-contábil, para que sejam ratificados os recolhimentos realizados pela Recorrente e indevidamente glosados pelo Fisco, mediante análise detalhada e exaustiva da documentação fiscal de posse do Fisco que reflete todas as operações realizadas pela Recorrente, objeto da autuação impugnada*”, e aponta quesito “*principal e norteador*”.

Conclui postulando o cancelamento *in totum* do lançamento fiscal, bem assim que as intimações sejam endereçadas única e exclusivamente ao endereço de sua sede: Rua Sacadura Cabral, nº 102 - Saúde, Rio de Janeiro, CEP 20.081-902.

Recebidos os autos, estes foram a mim endereçados. Considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 10/10/2022, para julgamento, oportunidade em que se fez presente o representante da Recorrente, o Dr. Renan Costa Telles OAB/RJ nº 196.470, que ofereceu sustentação oral.

É o relatório.

#### VOTO (Vencido quanto à infração 4 – Recurso de Ofício)

Conheço de ambos os recursos, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade, cabimento e alçada (arts. 169 e 171 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/1999 - o “RPAF/99”).

## RECURSO DE OFÍCIO

São objeto do Recurso de Ofício as infrações 04 (julgada nula); 09 (julgada improcedente); 03, 05, 06 e 07 (lançamento reduzido). Destaco que todas as modificações do lançamento originário resultaram da aquiescência do Autuante.

Para a Infração 4, o Autuante reconhece à fl. 202 “*Embora a nomenclatura na lavratura seja erro na base de cálculo, quando deveria ser erro na determinação da alíquota [...]*”. Ou seja, a imputação não corresponde aos fatos colhidos e evidenciados, portanto correta a decisão do órgão de origem.

Para a Infração 09, ficou satisfatoriamente caracterizado em primeiro grau, com a anuência do Autuante, que as operações em que se omitiu supostamente a incidência de ICMS trataram-se de devoluções (CFOP 5411), com tributação procedida, por retenção, na origem. Acusação corretamente havida por insubstancial.

Na Infração 03, o ajuste mínimo (em valor histórico, de R\$ 9.686,64 para R\$ 9.616,49) deveu-se ao reconhecimento parcial de pequenos equívocos na planilha, conforme reconhecido em sede de Informação Fiscal (fl. 153, ratificado à fl. 201): “*O anexo3 Resumo (que está no CD enviado po esta fiscalização) está correto, coincidindo mês a mês com os valores da infração. Quanto ao anexo-3-Analítico, percebemos que o mesmo contém dados divergentes do anexo 3-resumo mês a mês... Revisamos esta infração e informamos na pág. 158 a 161 e no CD os anexos corrigidos. Estas correções impactaram os valores das infrações 04, 05, 06 e 07 indicadas a seguir*”, Tratando-se, portanto, de meros ajustes de dados, nenhum impacto a ensejar revisão via recurso de ofício.

As Infrações 05, 06 e 07, relacionadas com a auditoria dos estoques, tiveram ajustes na mesma toada. Ademais, procedeu-se a ajustes em razão das modificações empreendidas na Portaria nº 445/98 com a edição das Portarias nºs 159/2019 e 0001/2020 (introdução de um “fator de perda” para omissões, por segmento econômico). Nada vejo a desmerecer os ajustes, por isso tenho como desprovido o Recurso de Ofício também nesses particulares.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

O requerimento prévio de intimações em endereço estranho ao da unidade comercial autuada não se coaduna com o disposto nos arts. 108 e 109 do RPAF/99. É dever do contribuinte (leia-se, a unidade comercial, o “estabelecimento”, que para atuar neste Estado da Bahia deve estar inscrito no CAD-ICMS) informar o seu endereço, e deve o Fisco respeitar aquele endereço cadastral, observadas as demais regras sobre domicílio de eleição. Nessa toada, não cabe ao Recorrente pleitear que as intimações sejam endereçadas exclusivamente a endereço estranho ao do estabelecimento autuado.

Requerimento indeferido.

Melhor sorte não assiste à Recorrente quando pleiteia “perícia”, que neste caso além de impertinente (perícia técnica-contábil para revisão, em fase administrativa, de atividade de órgão especializado em auditoria técnico-contábil - art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/99), também se afigura desnecessária, já que a Recorrente não traz elementos concretos para a sua realização. A Recorrente, com a devida licença, se limita conjecturas abstratas e acadêmicas, sem apontar casos concretos de desvios no procedimento - o que somente ela, Recorrente, poderia desenvolver a fim de que esta Câmara aplicasse o juízo comandado pelo art. 147, inciso II, alínea “b” do RPAF/99.

Requerimento indeferido.

Adentrando o mérito, nota-se que a Recorrente não impugna especificadamente qualquer das infrações que lhe foram imputadas, nem qualquer comportamento específico. Limita-se a tecer considerações abstratas sobre o seu procedimento e seu controle de estoques, o que faz crer que se insurgue exclusivamente em face das infrações 05, 06 e 07 - pois a Infração 03 nada tem que ver com auditoria de estoques.

Com a devida licença, o Sujeito Passivo não se desincumbiu satisfatoriamente do seu ônus argumentativo e probatório.

“Omissão de saída” não é, seguramente, hipótese de incidência de ICMS. A discussão versa sobre aqueles instrumentos de aferição indireta da omissão, por parte do sujeito passivo, de recolher ICMS nas saídas tributáveis, a partir dos dados informados pelo próprio Sujeito Passivo em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD. A técnica de aferição indireta utilizada é aquela do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

A técnica consiste em examinar os registros contábeis do Sujeito Passivo, apropriados em Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), das entradas e das saídas de mercadorias, conforme declaradas pelo Sujeito Passivo. Assim, examinam-se o estoque inicial (no final do exercício anterior, 2016), o estoque final, no final do exercício a ser auditado (2017), as operações registradas de entrada e saída, comparando-se com o que o Sujeito Passivo declara em seus registros de Inventário.

Parece que se trata de uma “operação matemática”, e de fato o será se os parâmetros da escrita e da auditoria forem os mesmos. Quando mercadorias de um comerciante estão ausentes no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) de que essas mercadorias foram objeto de operações de circulação não devidamente registradas. Presume-se que o fato jurídico tributário do ICMS ocorreu, e, por caracterizar uma infração grave (o Sujeito Passivo teria sido colhido, de modo indireto, a esconder a realização do fato gerador do tributo), ter-se-ia a incidência de uma penalidade gravosa – multa de 100%.

O que se nota é que usualmente há equívocos de escrituração fiscal e contábil que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando (ou sobrando) no estoque. Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil em que o estoque esteja compatível com as operações de entrada e de saída.

Repita-se: a auditoria de estoques apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e confiável. Havendo dúvidas, mas observado o contraditório e a ampla defesa, a legislação presume que operações foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes, fazendo incidir o ICMS.

Mais uma vez: “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tanto assim que o legislador complementar nacional não a prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996. Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o momento de ocorrência do fato gerador: a saída da mercadoria. É dizer, constatada a omissão de saída (que se afere indiretamente, por meio da auditoria de estoques), presume-se a ocorrência do fato gerador (realização de operação de circulação de mercadoria, que se presume ter sido omitida pelo sujeito passivo).

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito. Convém destacar, ainda, que se o sujeito não escritura adequadamente suas operações de entrada e saída/retorno, por exemplo, e se não for autuado, poderá estar causando prejuízo ao erário ao não estornar o crédito fiscal correspondente (já que as mercadorias sobre as quais não incidirá ICMS na saída, por princípio, também não devem gerar crédito fiscal ao estabelecimento, quando de seu ingresso como mercadoria).

Assim, percebe-se a justa preocupação do Fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto. Esta preocupação sobressai quando se está diante de um contribuinte que, a despeito de gozar de boa fama e reputação, com efeito tem sido colhido em divergências em outros processos administrativos fiscais, consoante destacado em primeiro grau.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se

torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais (se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria).

No caso em tela, o Sujeito Passivo alega equívocos na auditoria, e foram empreendidas diligências em primeiro grau, com ajustes mais decorrentes de pequenos deslizes e de modificações da legislação, do que daquele alegado e provado pela Recorrente. As postulações dela, Recorrente, esbarraram na ausência de elementos probatórios, elementos esses que somente ele, o contribuinte, poderia trazer - independentemente de qualquer perícia fiscal.

O Sujeito Passivo teve oportunidade para tanto, mas dela não se valeu. Não se valeu na defesa. Não se valeu do complemento de defesa. Não se valeu quando intimado a contribuir com a diligência fiscal que ele mesmo, Sujeito Passivo, requerera. E não se valeu ao apresentar seu Recurso.

Não vejo, portanto, como enxergar nos autos a insubstância da autuação, conforme pretendida.

Em muitas situações, mesmo sem alegação do Sujeito Passivo, este Conselho tem-se valido do princípio *“in dubio pro contribuinte”*, sobremodo quando a Auditoria de Estoques não se mostra digna de confiabilidade. Não é a hipótese dos autos, pois como se demonstrou a Auditoria seguiu regularmente as normas aplicáveis (especialmente a Portaria nº 445/98).

Em conclusão, sou pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos.

É como voto.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 4 – Recurso de Ofício)**

Em que pese concordar com o Não Provimento do Recurso de Ofício quanto à infração 4 deste Auto de Infração, ora em análise, visto não haver que se restabelecer a desoneração ao sujeito passivo ínsita na Decisão recorrida, discordo do veredito de julgá-la NULA, sob o fundamento de *“... incorreção no descritivo dos fatos que não guardam consonância com a lógica de cobrança direcionada para o sujeito passivo”*.

A exação (Infração 04 – 03.02.05), em comento, acusa o contribuinte de recolher a menor o ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, tendo a JJF, no voto condutor, efetivada a seguinte fundamentação:

*Ao consultar o demonstrativo analítico da infração 04, exposto na mídia de fl. 177, verifica-se que ali há uma confrontação entre a alíquota usada pela empresa e a alíquota considerada correta pela fiscalização.*

*Nítido o descompasso entre a descrição fática infracional – erro na determinação da base de cálculo -, respectivo enquadramento legal, e o que se presenciou na realidade. A irregularidade não decorreu de falhas no estabelecimento da base imponível, mas na adoção da alíquota a incidir naquelas operações. Detecta-se claramente um erro no elemento quantitativo característico da infração.*

*Conclui-se, por conseguinte, pelo cometimento de nulidade formal intransponível neste processo, pois não comporta aqui invocar-se em favor da continuidade da presente cobrança, o comando contido no art. 19 do RPAF-BA, pois o vício atinge não só os comandos normativos, como também o descritivo infracional.*

Contudo, da análise dos autos, observa-se que, quando da impugnação ao lançamento de ofício, o autuado defendeu-se, alegando que aplicou corretamente a tributação (doc. 05), visto que:

- (i) a partir de fevereiro de 2017, aplicou a redução de carga (alíquota de 12%) nas operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados, seus periféricos e suprimentos, no total de R\$ 763,86, prevista no art. 266, XIII do RICMS-BA;
- (ii) aplicou a redução da base imponível nas operações internas com aparelhos de informática, no total de R\$ 110,39, com alíquota de 7%, prevista no art. 266, XIII do RICMS-BA;
- (iii) tais mercadorias não estão sujeitas ao “Adicional do Fundo de Pobreza”, no total de R\$ 1.910,46, conforme orientação do art. 15, I, “a” e art. 16-A da Lei nº 7.014/96 e Instrução Normativa nº 005/2016.

O autuante, na informação fiscal, refuta a nulidade sustentando que, embora a nomenclatura seja de erro na base de cálculo, quando deveria ser erro na determinação da alíquota, o contribuinte não contesta a infração no mérito, tampouco a sua veracidade e, em complemento, reduz a exigência para R\$ 611,64, em relação aos produtos para games (sob NCM 84716059) e não simplesmente produtos para informática.

Em nova manifestação, o autuado, reforça que os produtos arrolados pelo fisco se encaixam na categoria “informática”, podendo ser usados para “games”, o que, todavia, não altera a sua especificação técnica, notadamente os itens que encartou na petição (fl. 189), a exemplo de teclado multimídia, HD externo e pendrivers, cuja alegação não foi refutada pelo autuante.

Neste sentido, no caso presente, vislumbro que inexiste a alegada *dissintonia* da acusação fiscal, pois, nos termos do art. 266, XIII do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/Ba), trata de base de cálculo, em que pese a redução impactar na carga tributária incidente corresponda a 12%, conforme a seguir:

*Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:*

[...]

*XIII - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados, seus periféricos e suprimentos, indicados a seguir, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%:*

Em consequência, diante de tais considerações e com fundamento no parágrafo único do art. 155 do RPAF (Decreto nº 7.629/999), voto para manter o NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para desoneração ao sujeito passivo da infração 4, não pela nulidade, mas pela sua improcedência.

Diante de tais considerações, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, reformar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298620.0010/20-0, lavrado contra LOJAS AMERICANAS S/A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 56.412,86, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 26.306,47 e 100% sobre R\$ 30.106,39, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, III e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, sendo que o setor competente haverá de efetuar a homologação dos valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 4 – Recurso de Ofício) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Quanto à infração 4 – Recurso de Ofício) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à infração 4 – Recurso de Ofício)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR  
(Quanto à infração 4 – Recurso de Ofício)

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS