

|            |  |
|------------|--|
| PROCESSO   | - A. I. Nº 178891.0002/19-7                            |
| RECORRENTE | - PLANTAGE CONFECÇÃO E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.        |
| RECORRIDA  | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL                             |
| RECURSO    | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0199-04/23-VD |
| ORIGEM     | - DAT METRO / INFRAZ VAREJO                            |

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0327-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR A OMISSÃO DE ENTRADA. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Exigência subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO e CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Restou comprovado que os valores exigidos foram lançados a débito na conta corrente fiscal do sujeito passivo. Infração insubstancial. 3. MULTA. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD. ARQUIVOS ENTREGUES COM INCONSISTÊNCIAS. **a)** FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA CORREÇÃO; **b)** ENTREGA DAS EFDs COM INCONSISTÊNCIAS. Documentos anexados aos autos comprovam que o contribuinte enviou os arquivos no prazo estabelecido na legislação com inconsistências, assim como não os corrigiu integralmente, quando intimado a fazê-lo. Infrações caracterizadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, desonerando o Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 101.011.745) no valor de R\$ 20.107,71 (fl. 647), ao tempo da prolação da decisão.

Não houve, portanto, desoneração em monta que determinasse o processamento de Recurso de Ofício (art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99).

O Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2019 e notificado ao Sujeito Passivo em 26/12/2019 (fl. 5), para exigir ICMS e multas, constituindo crédito tributário no montante histórico de R\$ 171.407,95, com os acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de quatro infrações ao longo dos exercícios de 2014 e 2015, enunciadas da seguinte maneira no Auto de Infração:

**Infração 01 – 04.05.02:** *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 de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado. [...] Enquadramento legal: Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei nº 7.014/96 C/C art. 83, inciso I do RICMS/2012, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inciso I da Portaria 445/98. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 38.080,81.*

**Infração 02 – 06.05.01:** *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. [...] **Enquadramento legal:** Art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 C/C art. 305 § 4º inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13780/2012. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso II, alínea ‘f’, da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 8.830,00.

**Infração 03 – 16.14.03:** Deixou o contribuinte de atender a intimação para entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD - na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária. Retificou parcialmente. [...] **Enquadramento Legal:** Artigos 247, 248, 249 e 250 do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.780/12. **Multa Aplicada:** Art. 42, inciso XIII-A, alínea “L”, da Lei 7014/96, C/C a Lei 12.917/13 e Art. 106 e Art. 112 do CTN - Lei 5.172/66. **Total da Infração:** R\$ 91.377,14.

**Infração 04 – 16.14.04:** Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD - ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária. Retificou parcialmente. **Enquadramento Legal:** Artigos 247, 248, 249 e 250 do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.780/12. **Multa Aplicada:** Art. 42, inciso XIII-A, alínea “L”, da Lei 7014/96, C/C a Lei 12.917/13 e Art. 106 e Art. 112 do CTN - Lei 5.172/66. **Total da Infração:** R\$ 33.120,00.

O contraditório se desenvolveu em primeiro grau com **Defesa** às fls. 258 a 287, mais documentos de fls. 288 a 446; **Informação Fiscal** às fls. 448 a 452; **Diligência Fiscal** às fls. 455 a 604 (com **Requisição** às fls. 455 a 456; **Informação ao Processo** de fls. 459 a 462; duas **Manifestações** do Sujeito Passivo, fls. 466 a 549 e fls. 554 a 600; nova **Informação** à fl. 604). Em resumo, a diligência tinha por objeto documentos fiscais e comprovantes de pagamento acostados com a Defesa, os quais o Autuante sustentou não ter relação com o crédito tributário constituído.

Declarada encerrada a instrução (fl. 610), em sessão de 19/09/2023 (fls. 622 a 643) a 4ª JJF julgou o Auto de Infração Parcialmente Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

#### VOTO

*O presente Auto de infração lavrado em 20/12/2019, diz respeito a exigência de ICMS mais multas por descumprimento de obrigação acessórias no valor total de R\$ 171.407,95, em razão da constatação dos seguintes fatos:*

*Infração 01 - 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documento fiscal, sem 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, no exercício de 2014. Valor do imposto: R\$ 38.080,81, acrescido da multa de 100 %, prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 - 06.05.01 - Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na aquisição de mercadorias oriundas em outras unidades da Federação, destinada ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, no valor de R\$ 8.830,00, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 03 - 16.14.03- Deixou o contribuinte de atender intimação para a entrega do arquivo eletrônico de Escrituração Fiscal Digital – EFD, na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária, referente aos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, no valor de R\$ 91.377,14.*

*Infração 04 - 16.14.04 - Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária. Multa fixa aplicada de R\$ 1.380,00 no total de R\$ 33.120,00 prevista pelo Art. 42, inciso XIII-A, alínea “L” da Lei nº 7.014/96 c/c a Lei nº 12.917/13 e Art. 106 e 112 do CTN.*

*Em preliminar foi apresentada pelo autuado arguição de nulidade relacionadas as infrações 01, 03 e 04, pela ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança o cometimento das supostas infrações.*

*Em relação à infração 01 assevera que de acordo com a caputulação legal utilizada no lançamento, há um equívoco no percentual referente à multa, uma vez que a Portaria nº 445/98, em seu art. 13, inciso I, estabelece, de forma bastante clara, que a multa será de 70% (setenta por cento) quando o valor da omissão de saída for maior do que o da omissão de entradas. Entretanto, foi aplicado o percentual de 100%, valendo-se, aparentemente, do art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, embora, ao mesmo tempo, utilize a fundamentação atinente à multa de 70% (setenta por cento).*

*Não há como prosperar essa preliminar de nulidade, pois a redação originária do art. 13 da mencionada Portaria 445/98 previa a aplicação do percentual da multa de 70%, na ocorrência de omissões de saídas superiores às omissões de entrada, como é o caso sob análise. Entretanto, a redação do citado dispositivo foi alterada, através da Portaria nº 159, de 24/10/19, DOE de 25/10/19, efeitos a partir de 25/10/19, passando a ter a seguinte configuração:*

*“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;*

*Nestas circunstâncias, como o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2019, foi aplicada corretamente o percentual de 100%, conforme previsto na Lei nº 7.014/96, incisos III, alínea “g”, por se tratar de: “outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”, conforme se observa da leitura do mencionado dispositivo legal:*

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(....)*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*a. Saldo credor de caixa*

*b. .....*

*g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.”*

*Foi arguido, ainda em relação à infração 01, a existência de omissão, no que diz respeito à aplicação da penalidade prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/95, pois não foi indicada, com precisão, qual alínea estaria sendo considerada como infringida.*

*Também não há como prosperar essa preliminar de nulidade, pois de acordo com a descrição dos fatos inserida no Auto de Infração e os levantamentos elaborados pelo fisco que são partes integrantes do mesmo, verifica-se claramente que o ilícito é decorrente de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias tributáveis, onde se apurou tanto omissões de saídas como omissão de entradas, tendo recaído a exigência do imposto sobre o valor da omissão de maior expressão monetária, no caso o de saídas.*

*Portanto, o fato de não ter sido indicada a alínea em que se enquadrava o ilícito (Omissão de receitas tributáveis constatada mediante levantamento quantitativo de estoque), não trouxe qualquer cerceamento ao direito de defesa posto que, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva foram disponibilizados ao autuado. Ademais, se acaso existissem incorreções, omissões ou outras inobservâncias meramente formais contidas na legislação, ou, até mesmo, apenas a indicação de dispositivo regulamentar, isto não seria motivo para anulação do lançamento, conforme se verifica através dos arts. 18, § 1º e 19 do RPAF/BA, a seguir transcritos:*

**§ 1º** *As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

**Art. 19.** *A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

*Em relação às infrações 03 e 04, o impugnante argumentou que teria ocorrido inadequação da legislação aplicada, que se baseou no art. 42, inciso XIII-A, alínea “l” da Lei nº 7.014/96. Acrescentou que a conduta tipificada na norma seria as multas de R\$ 1.380,00 (mil e trezentos e oitenta reais) e 1% (um por cento) quando ocorrer, respectivamente, a falta de entrega da EFD e o não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada. Ou seja, as multas deverão incidir quando o contribuinte NÃO entregar a EFD e NÃO atender as intimações para a entrega da EFD não enviada.*

*Assevera que não foi o que ocorreu, conforme a própria “Descrição dos Fatos” prevista no Auto de Infração, que assim se apresenta: “Inicialmente, constatamos diversos erros nas EFD transmitidas pelo Contribuinte. Procedemos à intimação formal para correções, no prazo de trinta dias, na forma da legislação vigente à época. Posteriormente, o Contribuinte solicitou uma dilatação de prazo de dez dias, que lhe foi concedida. Porém, apesar do prazo dilatado, constatamos que os arquivos EFDs transmitidos continham ainda uma quantidade significativa de erros, como pode ser constatado nos relatórios de erros e intimações em anexo. Em sendo assim, estamos emitindo multa formal, na forma do inciso L do parágrafo XIII-A do Artigo 42 da Lei 7.014 de 07 de dezembro de 1996.”*

*Para um melhor entendimento transcrevo abaixo o disposto no art. 42, inciso XIII-A, alínea “l” da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores:*

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*l) R\$ 1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da Escrituração Fiscal Digital - EFD, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomadas, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada;*

*Por outro lado, o RICMS-BA/12, vigente à época dos fatos geradores estabelecia que em caso de falta de entrega de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD no prazo regulamentar ou entrega sem as informações exigidas na legislação, o contribuinte teria o prazo de trinta dias para o envio da mesma, conforme o disposto no § 4º do art. 247, do RICMS/12 in verbis:*

*“Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).*

*(...)*

*§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências.”*

*Portanto, no caso em tela, o sujeito passivo foi intimado por três vezes, ou seja, em 21/10/2019; 13/12/2019 e 20/12/2019, conforme documentos anexados aos autos, para fazer a apresentação dos arquivos, entregues com inconsistências, e lhe foi concedido o prazo de 30 dias, em todas as oportunidades, porém, segundo a fiscalização, tais arquivos permaneceram sem as devidas retificações, razão pela qual na infração 03 foi aplicada a multa de 1% sobre o somatório dos valores mensais das entradas, e na infração 04, multa fixa de R\$ 1.380,00, por cada período em que os arquivos da EFD foram entregues com inconsistências, na época prevista, independente de qualquer intimação, conforme previsto na alínea “l” do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7014/96, vigente à época dos fatos geradores,*

*Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa.*

*O sujeito passivo requereu a declaração de decadência dos fatos geradores ocorridos entre fevereiro a dezembro de 2014, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.*

*Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.*

*O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.*

*Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

*Sobre o tema foi emitido pela PGE/PROFIS parecer em Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, nos seguintes termos:*

*1 - Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*2 - O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, 9º 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.*

*3 - Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando:*

*a. o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;*

*b. o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;*

- c. o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

No caso presente, vejo que as questões debatidas nestes autos se amoldam, em parte, à regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, vez que em relação a infração 02, apesar de constar na acusação de que a exigência tributária diz respeito à falta de pagamento do ICMS Diferença de Aliquota devido nas aquisições de ativo imobilizado e/ou material de uso e consumo, o sujeito passivo comprovou a existência de pagamentos efetuados tempestivamente, de acordo com o valor lançado, fato que será devidamente apreciado na análise do mérito.

Assim, com lastro no entendimento da PGE/PROFIS consignado através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 retro transcrito, acolho a prejudicial de mérito suscitada pelo autuado em relação aos fatos geradores anteriores a 26/12/2014, vez que o mesmo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 26/12/2019, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, devendo, desta maneira, serem excluídos do lançamento os valores relativos à infração 02, referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março, maio a novembro de 2014, que totaliza o montante de R\$ 3.062,09.

No que diz respeito à infração 01, que é decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, em exercício fechado, onde foram apuradas omissões de entradas e saídas de mercadorias, consequentemente, ditas operações não foram declaradas pelo sujeito passivo. Neste tipo de auditoria o lançamento do imposto ocorre no último dia do exercício, no caso, em 31/12/2014, já que é impossível saber em qual momento ocorreu eventual saída ou entrada de mercadorias sem a correspondente documentação fiscal.

Portanto, inequívoco o fato de o contribuinte não ter antecipado qualquer pagamento de que nos fala o Art. 150, § 4º do CTN, sendo clara e inquestionável a não aplicação do mesmo ao caso em comento, devendo vigorar o entendimento de aplicação do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, ocorridos no exercício 2014, teve início em 01/01/2015, e como o sujeito passivo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 26/12/2019, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial não se vislumbra nos autos, qualquer presença do instituto da decadência.

Com relação às infrações em que se exige multa por descumprimento de obrigação acessória – Infrações 03 e 04, conforme se depreende da redação do § 4º do art. 150 do CTN a aplicação daquela regra decadencial é a existência de algum pagamento passível de homologação – obrigação de dar –, o que não ocorre no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória – obrigação de fazer, devendo ser aplicada a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Portanto, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, objeto das infrações 03 e 04, verificados no exercício de 2014 a 2015 teve início em 01/01/2015, encerrando-se em 31/12/2021, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas nestas infrações.

Do exposto concluo que as infrações 01, 03 e 04, não estão alcançadas pela decadência, razão pela qual não acolho o argumento defensivo.

Passo a análise do mérito, em relação à infração 01 que, como dito anteriormente é decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, em exercício fechado, de 2014.

No que diz respeito a arguição de que não existe a “presunção legal”, prevista no art. 4º § 4º, inc. IV da Lei 7.014/96, indicada pelo Fiscal Autuante, sob o argumento de que nenhuma empresa se beneficia em deixar de escriturar entrada de mercadorias, pois, nesse caso, deixa de registrar o crédito do imposto, constato que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que de acordo com a descrição das infrações e planilhas que embasaram a acusação, inseridas no CD, anexado aos autos, verifico que foi apurada tanto omissão de entradas quanto omissão de saídas, sendo exigido o imposto sobre o maior valor monetário, no caso omissão de saídas de mercadorias tributáveis, portanto, não se trata de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Esta situação somente se configuraria se a exigência recaísse sobre a omissão de entrada, o que não foi o caso.

Para a apuração da base de cálculo foi utilizada a metodologia prevista na Lei nº 7.014/96, no art. 23-B, conforme indicado na capitulação legal da infração.

Assim é que, o contribuinte na apresentação da defesa apenas nega o cometimento da infração, sob o argumento de que as Notas Fiscais autuadas foram devidamente registradas em seus livros fiscais, motivo pelo qual vem fazendo levantamento de toda a documentação que corrobora a sua alegação, a fim de que não restem dúvidas quanto à total improcedência da “Infração”, prova que seria juntada aos autos oportunamente, entretanto, até o presente momento nada apresentou, apesar de ter decorrido mais de dois anos após a lavratura do Auto de Infração.

Assim, considerando o teor dos art. 142 e 143, do RPAF, que rezam que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Dessa forma a infração 01 é totalmente subsistente, tendo em vista que o autuado não apontou qualquer equívoco, por acaso existente, no demonstrativo elaborado pela fiscalização, que deu respaldo ao presente lançamento.

A infração 02 diz respeito a falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento.

Sobre a alegada falta impossibilidade de exigir o DIFAL – “Necessidade de prévia edição de Lei Complementar para instituir o DIFAL – Precedentes reiterados no Conselho do STF, inclusive e Repercussão Geral”, onde apõe a necessidade de se editar a Lei Complementar para a cobrança de diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, trazendo em argumentação dos julgados do STF em sede de Recurso Extraordinário, destacando-se o RE nº 439.796/PR, RE nº 1.287.019 (tema nº 1.093 da repercussão geral) e da ADI 5469, relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

Assim é que no Estado da Bahia, foi instituída a exigência na Lei nº 7.014/96 (art. 4º inciso XV), transcrição que segue, vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos.

O art. 4º inciso XV da Lei nº 7.014/96, assim define a ocorrência do fato gerador:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Portanto, no caso presente constato que dúvidas inexistem de que as aquisições objeto do presente lançamento foram destinadas ao ativo fixo da empresa ou material de uso e consumo e constitui fato gerador de ICMS, nos termos da legislação posta.

O sujeito passivo na apresentação da defesa assevera ser insubstancial a acusação, tendo em vista que a empresa recolheu o ICMS referente ao diferencial de alíquotas, inclusive nos anos de 2014 e 2016 em valores superiores àqueles informados no demonstrativo elaborado pela fiscalização.

Apresenta planilha indicando as notas fiscais objeto do lançamento, o total exigido anualmente, o efetivamente recolhido acompanhado das cópias de DAEs, fls. 323 a 445, e respectivos comprovantes de recolhimentos emitidos por instituições financeiras, e destaca que a alegação do Fiscal decorreu de um mero erro no preenchimento do Sped.

Explica que não obstante os Documentos de Arrecadação Estadual informem código referente ao ICMS antecipação parcial (código 2175), o recolhimento de fato diz respeito ao ICMS/DIFAL.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal diz que o demonstrativo de fls. 172 a 232 se relaciona as operações realizadas pelo autuado, que comprovam sua responsabilidade tributária.

Transcreve o disposto no art. 5º da Lei 7.014/96 e a assevera que a matéria tratada se refere a aquisições interestaduais de mercadorias para uso e/ou consumo do estabelecimento e mantém integralmente o valor exigido.

Após análise do demonstrativo que deu respaldo ao lançamento fls. 172 a 232 e os documentos anexados pelo defensor, fls. 323 a 445, foi verificado que nos DAEs estão informadas diversas notas fiscais que se encontram listadas nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, a exemplo das a seguir indicadas: exercício 2014: 83.636, 86.807; 88253, exercício 2015: 81832; 95714; 9972; exercício 2015: 99720.

Ante tais constatações, esta 4ª Junta de Julgamento fiscal, decidiu pela conversão do presente processo em diligência para que o autuante tomasse as seguintes providências:

1. verificasse se de fato as notas fiscais apontadas pelo defensor às fls. 282 a 283 estavam incluídas no demonstrativo que serviu de base para a presente exigência, ou seja, estavam inseridas no demonstrativo de fls. 172 a 232 e se foram objeto de recolhimento através dos DAEs anexados às fls. 323 a 445;

2. se positivo, excluisse da presente exigência e apresentasse novos demonstrativos, se necessário, com as notas fiscais remanescente.

O autuante no atendimento da diligência externou o entendimento de que se tratam de receitas diferentes. Asseverou que no caso de Diferença de Alíquota devido nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento o recolhimento do imposto poderá ser apurado na conta corrente gráfica (RAICMS/EFD) e recolhido sob o código 0795 ou 0791, não cabendo utilização nem do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais, nem do valor recolhido.

No caso da Antecipação Parcial, sendo efetuado o recolhimento cabe a utilização, a título de crédito fiscal, do valor do imposto recolhido assim como a utilização do crédito destacado nos correspondentes documentos fiscais. No caso concreto, como o autuado incluiu Notas Fiscais sobre os quais é devido o ICMS Diferença de Alíquota (material destinado a uso e /ou consumo do estabelecimento), na sua apuração do ICMS Antecipação Parcial, dito valor foi levado a crédito na sua escrita fiscal.

Concordo com o entendimento do autuante, pois ocorrendo a situação relatada, os valores acaso recolhidos juntamente com a Antecipação Parcial seriam anulados através do lançamento efetuado a crédito na escrita fiscal.

Entretanto, verifico que ao tomar ciência do resultado da diligência, o sujeito passivo asseverou que a Fiscalização Baiana não conseguiu realizar a vinculação dos recolhimentos de ICMS-DIFAL aos cofres estaduais, uma vez que o recolhimento desta modalidade do tributo foi efetuado com a mesma guia do ICMS - Normal, nos termos dos Registros de Apuração dos exercícios de 2014 a 2016.

Para comprovar a sua assertiva apresentou demonstrativo informando os recolhimentos do ICMS-DIFAL, por dentro da apuração do ICMS-Normal, acompanhados das cópias, em papel, do seu LRA, fl. 566 a 595 e também inseridas no pen drive de fl. 600.

O autuante ao ser cientificado manteve integralmente o teor da sua diligência e não se pronunciou a respeito das alegações trazidas pelo sujeito passivo.

Assim é que, feita a verificação dos documentos trazidos pelo defensor, constato que se encontra lançado no livro Registro de Apuração do ICMS, no campo 002 - outros Débitos as seguintes rubricas: 002 - 78 - DIFAL - Imobilizado e 002-79 DIFAL Consumo, valores estes não considerados no levantamento elaborado pela fiscalização.

Sendo assim, como esclarecido pelo próprio autuante os valores dos débitos referentes às diferenças de alíquotas de aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e uso e/ou consumo do estabelecimento podem ser lançadas a débito na conta corrente fiscal. Como tais valores são superiores ao exigido no presente lançamento, concluo pela insubsistência da infração 02, conforme a seguir demonstrado:

|        |          |          |
|--------|----------|----------|
| dez/14 | 75,30    | 107,55   |
| jan/15 | 817,50   | 1.785,90 |
| fev/15 | 71,02    | 101,46   |
| mar/15 | 24,41    | 677,25   |
| abr/15 | 232,60   | 498,21   |
| mai/15 | 304,54   | 544,31   |
| jun/15 | 256,35   | 443,06   |
| jul/15 | 171,23   | 333,15   |
| ago/15 | 114,63   | 223,51   |
| set/15 | 75,37    | 327,22   |
| out/15 | 154,27   | 516,60   |
| nov/15 | 138,95   | 547,12   |
| dez/15 | 113,11   | 696,81   |
| jan/16 | 550,75   | 1.300,75 |
| fev/16 | 164,24   | 292,35   |
| mar/16 | 1.129,29 | 2.810,26 |
| out/16 | 284,47   | 541,41   |
| nov/16 | 405,62   | 897,62   |
| dez/16 | 684,26   | 1.472,33 |

Dessa forma ficam prejudicadas as análises das demais questões suscitadas pelo defensor.

As infrações 03 e 04 se relacionam a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à entrega de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Infração 03: Deixou o contribuinte de atender intimação para a entrega do arquivo eletrônico de Escrituração Fiscal Digital – EFD, na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária, referente aos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Multa no valor de R\$ 91.377,14, correspondente a 1% sobre o valor das entradas.

Infração 04: Falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na Legislação tributária, Multa fixa aplicada de R\$

1.380,00 no total de R\$ 33.120,00.

*Não foram apresentadas questões de mérito. Por outro lado, não há dúvida de que o autuado entregou os arquivos magnéticos com inconsistências, no prazo previsto na legislação, e quando intimado a regularizar os mencionados arquivos, não houve atendimento às intimações. Portanto, se foram constatadas inconsistências, a fiscalização intimou o contribuinte apontando essas irregularidades encontradas, houve a concessão do prazo, mediante intimação, e mesmo assim, não houve a necessária regularização, restando caracterizadas as infrações. Entretanto, observo em relação à infração 03, que o autuante incorreu em equívoco no que se refere às datas de ocorrências, tendo em vista que como a imputação diz respeito à falta de atendimento a intimação para apresentação dos arquivos exigidas na legislação, correspondente ao primeiro dia útil subsequente ao término do prazo consignado na intimação. A título de esclarecimento, consigno que este entendimento encontra-se em conformidade com a Instrução Normativa nº 55/14, no item 2.2.*

*Como o contribuinte foi intimado para correção dos Arquivos da EFD, em 21 de outubro de 2019, fls. 153 a 157, assinalando-lhe para tanto o prazo de trinta dias, o primeiro dia útil subsequente ao término do prazo ocorreu em 20 de novembro de 2019. Deste modo, as infrações 03 e 04 restam caracterizadas, porém, as datas de ocorrências da infração 03 ficam modificadas para 20/11/2019.*

*No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.*

*O impugnante solicita, que seja determinada a redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.*

*Em relação a tal pedido (multa lançada no percentual de 100% do imposto), a arguição de respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade, não podem ser acolhidas, visto que a imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inciso III, “g” da Lei nº 7.014/96.*

*Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.*

*Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia situado no estado do Rio de Janeiro, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.*

*Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, no valor de R\$ 162.577,95, conforme a seguir:*

| <b>INFRAÇÃO</b> | <b>VLR. LANÇADO</b> | <b>VLR. I. FISCAL</b> | <b>VLR. JULGADO</b> |
|-----------------|---------------------|-----------------------|---------------------|
| 01 – 04.05.02   | 38.080,81           | 38.080,81             | 38.080,81           |
| 02 – 06.05.01   | 8.830,00            | 8.830,00              | 0,00                |
| 03 – 16.14.03   | 91.377,14           | 91.377,14             | 91.377,14           |
| 04 – 16.14.04   | 33.120,00           | 33.120,00             | 33.120,00           |
| <b>TOTAIS</b>   | <b>171.407,95</b>   | <b>171.407,95</b>     | <b>162.577,95</b>   |

*Não foi interposto recurso de ofício, certamente por escapar ao valor de alçada (art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99).*

*Regularmente intimado o Sujeito Passivo ofereceu Recurso Voluntário (fls. 655 a 674), em cujas razões teceu os argumentos reiterativos da tese de Defesa, a seguir sumarizados:*

- A)** Decadência dos créditos tributários constituídos para períodos anteriores ao quinquênio, calculado data a data, da notificação do lançamento, em relação às infrações 3 e 4, devendo-se aplicar a regra do art. 150, § 4º, do CTN, em lugar da regra do art. 173, inciso I, do CTN.
- B)** Nulidade do lançamento pela ausência de elementos que possibilitem o pleno exercício do direito à ampla defesa, já que foi omitida na acusação, com precisão, qual alínea estaria sendo aplicada na Infração 01, e aponta que a Portaria 445/98, ao tempo dos fatos, previa multa de 70% (e não 100%) quando o levantamento contivesse tanto omissão de entradas quanto omissão de saídas;
- C)** Nulidade do lançamento em relação às Infrações 03 e 04, pois os dispositivos apontados se

referem à não entrega da EFD e ao não atendimento das intimações enviadas, ao passo que restou incontrovertido que o contribuinte “*entregou todos os arquivos solicitados pela fiscalização, apenas com meras incorreções, havendo equívoco na tipificação da autuação*”, de modo que a manutenção da decisão de primeiro grau “*viola o Princípio da Retroatividade Benéfica, aplicável aos atos ainda não definitivamente julgados, além da legalidade.*”

**D)** No mérito, aduz que não ocorreu omissão de saída, e que “*nenhuma empresa se beneficia em deixar de escriturar entrada de mercadorias, pois nesse caso, deixa de registrar o crédito do imposto*”, não podendo o fisco “*a seu bel prazer, simplesmente autuar a Recorrente, sem ao menos atentar-se para a realidade fática que ora se demonstra, uma vez que não há sentido em deixar de proceder à escrituração e emissão dos documentos fiscais de mercadorias, considerando a sistemática da apuração do ICMS, que garante crédito à Recorrente.*”

**E)** Que as multas aplicadas são atentatórias aos princípios do não-confisco e da razoabilidade, tecendo extensa consideração acerca da orientação legal e jurisprudencial do Brasil, transcrevendo doutrina para concluir que a natureza punitiva e sancionadora das multas tributárias não lhes pode imprimir um caráter confiscatório - transcreve ementas de julgados de tribunais superiores e sinaliza ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Conclui reiterando o pedido de parcial revisão da decisão de primeiro grau, e requer que as publicações e intimações pertinentes ao processo sejam feitas exclusivamente em nome do advogado que declina, com endereço ali apontado, sob pena de nulidade.

Recebidos os autos, estes foram a mim distribuídos e, por considerá-los instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse sua inclusão em pauta, motivo pelo qual os trago a esta assentada.

O conselheiro João Vicente Costa Neto declarou impedimento no julgamento sendo substituído pelo conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo.

É o relatório.

## VOTO

Conheço do recurso, pois nele enxergo o pressuposto do cabimento (art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99 - aprovado por meio do Decreto nº 7.629, de 04/07/1999), e da tempestividade (art. 171 do RPAF/99).

Desde a apresentação de Manifestação no curso da diligência fiscal (fl. 466), e agora neste Recurso, o peticionário se intitula “GRUPO DE MODA SOMA S.A” e se declara sucessor por incorporação do Sujeito Passivo contra quem o crédito tributário foi lançado no Auto de Infração objeto deste PAF.

Leio nos atos societários de fls. 469 a 548 o registro de uma relativamente complexa sucessão empresarial, e em pesquisas nos cadastros fiscais públicos da SEFAZ/BA e da RFB constato a indicação de situação “baixada” e motivo “incorporação”, desde 07/01/2020. Contudo, neles não enxergo com clareza os ordinários instrumentos de sucessão, como o Protocolo de Incorporação, atos societários de aprovação da incorporação e sua publicação em imprensa (arts. 220 a 234 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, a “Lei das S.A.”).

Diante dos elementos presentes nos autos, inclusive as procurações outorgadas aos integrantes do mesmo Escritório de Advocacia, e firme no dever deste Conselho de, no âmbito do PAF, verificar a legitimidade dos peticionários (arts. 3º a 11 do RPAF/99), acolho a posição de sucessor de “Grupo de Moda Soma S.A.” e sua legitimidade para interpor o recurso (art. 4º do RPAF/99), para que ao tempo de uma eventual inscrição do crédito tributário em dívida ativa o órgão responsável atente-se para as diligências e os registros cabíveis.

Sigo, outrossim, no exame das postulações recursais.

**PUBLICAÇÕES E/OU INTIMAÇÕES FEITAS EXCLUSIVAMENTE EM NOME DO ADVOGADO.  
REQUERIMENTO REJEITADO, AINDA QUE PARCIALMENTE ATENDIDO**

Permito-me inverter a ordem formulada na peça recursal, forte na premissa de que “*a matéria*

principal somente será posta em discussão e julgamento quando vencida a questão preliminar ou prejudicial, se for o caso, ou se não houver incompatibilidade entre ambas" (art. 154 do RPAF/99). Passo a apreciar o requerimento de intimações feitas exclusivamente em nome do advogado, sob pena de nulidade.

Constatou que o requerimento de intimações em nome do advogado que subscreveu o Recurso Voluntário foi, como costuma ser, regular e parcialmente atendido pela Secretaria do CONSEF, em conformidade com o disposto nos arts. 108 e 109 do RPAF/99.

É que a intimação da pauta via Diário Oficial eletrônico indicou, como de costume neste CONSEF e em atenção ao requerimento expresso (e mesmo que esse não haja sido formulado), o nome de um dos subscritores do Recurso Voluntário, não havendo previsão regulamentar neste caso para intimações pela via postal:

**DIÁRIO OFICIAL**  
República Federativa do Brasil - Estado da Bahia  
SALVADOR, TERÇA-FEIRA, 30 DE JULHO DE 2024 - ANO CVIII - N° 23.961

**EXECUTIVO 37**

### **Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF**

CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL - CONSEF  
EDITAL(S) DE CONVOCAÇÃO  
(SESSÃO VIRTUAL)

O Presidente do Conselho de Fazenda Estadual, com base no art.51, do Regimento Interno, aprovado pelo Decreto n. 7.592/99 convoca os Senhores Conselheiros e Julgadores, o(s) representante(s) da PGE/PROFIS e Advogados, legalmente constituídos. Aqueles não julgados serão incluídos na(s) pauta(s) da(s) sessão(ões) seguinte(s), independente de publicação, de acordo com o art. 67, I, do Regimento Interno:

**2º CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL** através de **VIDEOCONFERÊNCIA** - Data: 05/08/2024  
às 14:00

RELATOR(A): HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA  
Auto de Infração - 1788910002197 - Recurso Voluntário: Autuado(a) PLANTAGE CONFECCAO  
E COMERCIO DE ROUPAS LTDA - Autuante(s) - NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO -  
Advogado(s) LUIZ GUSTAVO A S BICHARA

Ou seja, a oportunidade de participação contraditória desenvolveu-se satisfatoriamente, e de modo regular, sempre lembrando que a intimação das partes, no curso do processo administrativo fiscal, segue rito próprio em legislação especial, sendo o Código de Processo Civil de aplicação subsidiária (art. 180 do RPAF/99).

Portanto, não há nulidades a acolher sobre esse tema, e não há óbice no atendimento do requerimento para que intimações contenham o nome do advogado subscritor da peça recursal, contanto que sejam realizadas em conformidade com a legislação procedural de regência.

**DECADÊNCIA EM RELAÇÃO ÀS INFRAÇÕES 3 E 4 (IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES): PLEITO INACOLHIDO**

Convém recordar que as Infrações 03 e 04, malgrado relacionadas com imposto (ICMS apurado em "regime normal", em conta gráfica) cuja sistemática de apuração e lançamento amolda-se ao arquétipo "lançamento por homologação" (art. 150 do CTN), versam sobre imposição de penalidades **por descumprimento de obrigações acessórias**: "deixar o contribuinte de atender à intimação para entrega de arquivo eletrônico da EFD" e "deixar o contribuinte de efetuar a entrega de arquivo eletrônico da EFD".

Como cediço, a regra de decurso do prazo decadencial tem seu *dies a quo* contado da ocorrência do fato gerador para o **lançamento por homologação** (art. 150, § 4º do CTN). Também é elementar que no CTN se afirma como hipótese de **lançamento de ofício** sempre que se comprovar a omissão do sujeito passivo em cumprir com uma obrigação acessória, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária (art. 149, inciso VI do CTN).

Ora, atender a uma intimação e apresentar documentos eletrônicos, sem dúvida, amolda-se ao conceito de obrigação acessória. Por tal razão, as Infrações 3 e 4 versam exclusivamente sobre a imposição de penalidades.

Nesse sentido, equivocada a tese de que o *dies a quo* decadencial se conta da ocorrência do fato gerador. Conta-se, como sói ocorrer com lançamentos de créditos de penalidade pecuniária (por descumprimento de obrigações acessórias), desde o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele

em que se poderia haver lançado o crédito tributário (art. 173, inciso I do CTN).

Nesse sentido, a notificação do lançamento realizada em dezembro de 2019 é eficaz para a constituição de créditos tributários (por imposição de multa, ante o descumprimento de obrigações acessórias) atinentes aos períodos de apuração de janeiro de 2014.

Rejeita-se, pois, a prejudicial de decadência.

**NULIDADE POR AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA ALÍNEA DO INCISO III DO ART. 42 DA LEI Nº 7.014/96, QUANDO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO (CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO): INOCORRÊNCIA**

A Recorrente aduz neste capítulo de sua peça recursal duas alegações: **a)** uma atinente à nulidade pela não indicação da alínea do inciso do artigo da Lei, que indicaria com precisão qual acusação estaria sendo inculcada, e **b)** que a multa aplicável, ao tempo da infração, seria de 70% sobre o crédito tributário constituído (e não de 100%), o que ofenderia o art. 112 do CTN.

São teses recursais diversas, que merecem exames distintos.

Não nos impressiona, *data venia*, a elipse da alínea do referido inciso, considerando que o Auto de Infração não contempla apenas a descrição em tese da infração, mas ainda asserções fáticas sobre o evento que deu causa à acusação - com expressa menção ao levantamento fiscal na modalidade “levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado” e à “omissão de saídas”.

Mais ainda, vejo que o Auto de Infração foi garnecido dos demonstrativos (impressos às fls. 10 a 232, e em arquivos salvos em mídia à fl. 233) necessários e suficientes para dar conta da acusação e viabilizar a defesa. E a defesa foi exercida, com o Sujeito Passivo negando haver omitido saídas.

De outra banda, o pleito pela redução da penalidade não pode ser acolhido diante da aplicação da regra de hermenêutica elementar (e usualmente intitulada “princípio hierárquico”): a Portaria nº 445/98, ato administrativo de caráter normativo, editado pelo Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, não cria nem reduz direitos para além daqueles contidos em Lei editada pelo Parlamento Baiano.

O fato de a Portaria ter sido emendada em 24/10/2019, para adequar o seu texto àquele da Lei nº 7.014/96 (que, em 30/03/2010, fora emendada para prever na espécie - art. 42, inciso III - multa de 100%, em lugar de 70%), não pode gerar a legítima expectativa por parte do Sujeito Passivo de ter sua multa reduzida de 100% para 70%.

Ante o exposto, rejeito ambas as pretensões, pois não vislumbro a nulidade aduzida, tampouco enxergo viabilidade de aplicar à espécie a **dúvida** mencionada no *caput* do art. 112 do CTN (que não vislumbro no caso concreto), sendo essa dúvida pressuposto para a busca por interpretação mais favorável ao acusado.

**NULIDADE POR INCORREÇÃO NA APLICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL ATINENTE ÀS INFRAÇÕES 03 E 04: INOCORRÊNCIA**

A postulação seguinte, a meu sentir, não se trata de arguição de nulidade, e sim de arguição de insubsistência (mérito) das Infrações 03 e 04. O Sujeito Passivo afirma que as acusações formuladas, em abstrato, não se amoldam ao comportamento constatado no curso da ação fiscal.

Explica-se.

As acusações sobre “deixar de atender a intimação” e “deixar de apresentar os arquivos” não corresponderiam à realidade dos eventos constatados, segundo a Recorrente, pois afirma que atendeu à intimação e apresentou os arquivos - ainda que de modo imperfeito, insuficiente, insatisfatório.

Ou, dito pelas palavras do Sujeito Passivo: “*como a norma utilizada pela fiscalização para justificar a autuação trata da multa pela NÃO entrega da EFD, não há razões para manutenção da penalidade ao presente caso, eis que o contribuinte entregou todos os arquivos solicitados pela fiscalização, apenas com meras incorreções, havendo equívoco na tipificação da autuação*”.

Na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, o Autuante teceu o seguinte relato:

*Na data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, tendo sido apurada(s) as seguinte(s) irregularidade(s): inicialmente, constatamos diversos erros nas EFD transmitidas pelo Contribuinte. Procedemos à intimação formal para correções, no prazo de trinta dias, na forma da legislação vigente à época. Posteriormente, o Contribuinte solicitou uma dilação de prazo de dez dias, que lhe foi concedida. Porém, apesar do prazo dilatado, constatamos que os arquivos de EFDs. transmitidos continham ainda uma quantidade significativa de erros, como pode ser constatado nos relatórios de erros e intimações em anexo. Em sendo assim, estamos emitido multa formal, da forma do inciso L do parágrafo XIII-A do Artigo 42 da Lei 7.014 de 04 de dezembro de 1996 [...]*

Ora, o que nos resta é aquilatar se o Sujeito Passivo **a)** adimpliu a obrigação acessória, ou **b)** cumpriu-a substancialmente, porém de modo insatisfatório, ou **c)** se, ainda que praticando fatos tendentes ao seu cumprimento, deixou de cumpri-la substancialmente. Ou seja, resta-nos aferir se houve ou não adimplemento substancial (porém imperfeito), ou se houve substancial inadimplemento.

Diante das circunstâncias narradas, e à luz das provas coligidas, tendo ainda em mira a tese defensiva, não posso concluir de outro modo que daquele mesmo modo que o órgão julgador de primeiro grau.

É que quando intimado a promover a retificação dos arquivos magnéticos, a intimação não foi substancialmente atendida. Muitos erros persistiram (leio relatório às fls. 153 a 170). A fiscalização intimou o contribuinte apontando essas irregularidades encontradas, houve a concessão do prazo, mediante intimação, e mesmo assim, não houve a necessária regularização, restando caracterizadas as infrações.

Correta a percepção do órgão de primeiro grau: **em relação à infração 03, deve-se retificar suas datas de ocorrência (para 20/11/2019)**, termo do prazo para regularização dos arquivos, ainda que atinentes a períodos de apuração anterior. Deveras, este entendimento encontra-se em conformidade com a Instrução Normativa nº 55/14, no item 2.2.

Com isso, rejeita-se a tese de adimplemento substancial das obrigações acessórias, de modo que a acusação formulada é concludente com o que se colheu no mundo da vida: ainda que intimado para proceder às retificações (da obrigação acessória não cumprida substancialmente), tais retificações são suficientes para atingir o núcleo da obrigação.

Não convence a argumentação de uma possível *abolitio* das infrações, com a revogação do § 4º, do art. 247 do RICMS-BA/12, pois, mais uma vez, é na Lei do ICMS baiano (Lei nº 7.014/96) que se lê, em seu art. 42, inciso XIII-A, alínea “l”, o fundamento para a hipótese infracional e para a penalidade inculcada.

Infrações subsistentes, e multas mantidas (devendo-se retificar a data do cometimento da infração 03).

#### OMISSÃO DE SAÍDA CONSTATADA. INFRAÇÃO 01 PROCEDENTE

Este Conselho conhece o meu posicionamento reticente sobre a auditoria de estoques, enquanto método de aferição indireta de ocorrência do fato jurídico tributário, e sobre minhas severas críticas à aplicação automática da constatação de fatos a partir de inferências matemáticas (por vezes problemáticas, como nos prova a estatística dos conflitos oriundos de tais técnicas).

Contudo, no caso concreto, não vejo argumentação plausível por parte do Sujeito Passivo.

A técnica consiste em examinar os registros fiscais e contábeis do Sujeito Passivo, das entradas e das saídas de mercadorias, conforme declaradas pelo Sujeito Passivo, e de seus inventários. Assim, avalia-se o estoque inicial (no final do exercício anterior, 2013), o estoque final, no final do exercício a ser auditado (2014), 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.

Repete-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.

Insista-se: “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, ou se não dá tratamento adequado às perdas que experimenta em seu estoque, 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).

Volvendo aos cadernos do PAF, lemos não apenas o Auto de Infração, mas os demonstrativos (que foram disponibilizados em mídia ao Sujeito Passivo, fl. 234). Leio, por exemplo, à fl. 37 dos autos do PAF a página 28 do Demonstrativo das Omissões. Ali leio uma mercadoria de Código “220295”, intitulada “Macaquinho Curto Coari”. A escrita do contribuinte registra estoque inicial “zero” (iniciou o exercício de 2014 sem qualquer peça dessa mercadoria em seus estoques) e estoque final “zero” (do mesmo modo, não havia ao final do exercício qualquer peça registrada em seu inventário. Contudo, há registro de entrada de 17 peças dessa mercadoria, e foram emitidas e registradas notas fiscais de apenas 2 peças ao longo do exercício.

Qual é a constatação matemática? De que 15 peças foram vendidas sem o correspondente registro na escrita fiscal (e, por conseguinte, com omissão de imposto a recolher). Calculado o preço médio de venda da mercadoria (R\$ 216,00), a Fiscalização lançou tributo a recolher conforme a alíquota incidente (17%), cobrando do Sujeito Passivo o tributo omitido (R\$ 550,80), que será agravado pela multa de 100%.

Não vejo nas alegações defensivas, para além de asserções vagas (“*A informação contida no Auto contraria diretamente os dados imputados nos documentos fiscais da empresa e não há qualquer indicação de tal motivo, razão pela qual não se pôde sequer entender bem a falta supostamente cometida.*” - fl. 670), qualquer esclarecimento para os fatos que foram claramente imputados, e que estão nos demonstrativos entregues ao Sujeito Passivo.

Ainda mais vaga é a asserção de que “*Não procede a afirmação da fiscalização de que a Recorrente teria deixado de escriturar entradas e saídas de mercadorias, pois não há qualquer razão para proceder desta forma, visto que isso seria prejudicial aos seus próprios interesses.*” Volte-se ao exemplo acima. Obviamente, ao não escriturar a saída de mercadorias (é o que os livros fiscais do Sujeito Passivo indiciam), deixou de recolher tributo.

Vale destacar que o Sujeito Passivo está sendo cobrado por omissões de saídas - e não pelas omissões de entrada que sua escrita também indicia, atendendo ao comando da legislação de que se deve cobrar, em caso de omissões de saídas e de entradas, o imposto atinente ao que

preponderar (o valor das omissões de saídas ou valor das omissões de entradas) - art. 13, inciso I da Portaria nº 445/98.

A despeito da argumentação do Sujeito Passivo (inaplicável ao caso concreto, uma vez que o crédito tributário na Infração 01 foi constituído sobre as omissões de saídas), não é correto afirmar que omissões de entrada jamais ocorreriam por não ser do interesse da Recorrente, é pertinente reler o que afirma a legislação sobre tal hipótese - art. 13, inciso II, alínea "a" da Portaria nº 445/98: *"deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto".*

Ou seja, *a fortiori*, justamente por ser a princípio economicamente desvantajoso omitir entradas (e inviabilizar a apropriação de créditos fiscais), mas supondo que o contribuinte não procederá contrariamente aos seus próprios interesses, a legislação presume que ao omitir operações de entradas, o contribuinte omitiu receitas tributáveis, e essas decorrem da realização de operações sem a devida escrituração e sem o pagamento do imposto.

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, ou se não dá tratamento adequado às perdas que experimenta em seu estoque, 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).

Leio e releio a peça recursal, e noto que a crítica é formulada em face da legislação tributária vigente, e não em relação à ação fiscal, que nos reputa correta e compatível com a legislação (objeto do exame nesta seara administrativa), tendo atendido ao comando de atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN).

Por todo o exposto, sou também pela rejeição da tese recursal de que inociou omissão de saída isto é, de que todas as operações tributáveis foram regularmente escrituradas e todo o tributo incidente foi regularmente recolhido, por quanto a omissão de saída restou evidenciada em demonstrativos elaborados a partir da escrita fiscal do contribuinte, e a momento algum foi objeto de impugnação analítica e consistente (arts. 140, 142 e 143 do RPAF/99).

#### PLEITO REDUÇÃO DAS MULTAS APLICADAS: NÃO ACOLHIDO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DO CONSEF, À LUZ DA LEGISLAÇÃO PROCESSUAL DE REGÊNCIA

Noto que todas as penalidades impostas guardam relação com a sua previsão na legislação.

Destaco, particularmente, a penalidade imposta para a Infração 01 (de omissão de saídas constatada mediante auditoria de estoques), cuja multa aplicada foi aquela prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, que justamente se relaciona com situações em que o não recolhimento tempestivo é constatado mediante levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoques.

A discussão acerca da constitucionalidade da multa aplicada, ou dos critérios legais para atualização do crédito tributário, deve ser afastada nesta esfera administrativa. Em que pese o posicionamento pessoal desta relatoria, deve-se reconhecer que esta foi a opção política da Casa que representa o Povo da Bahia, ao não conferir ao CONSEF competência para, dentre outras, declarar constitucionalidade, e apreciar ato emanado de autoridade superior - art. 125 do COTEB.

No caso em análise, a hipótese da multa está enquadrada na Lei Estadual vigente, de modo que a sua inobservância - a despeito da firme argumentação da Recorrente - poderia por hipótese vulnerar até mesmo o princípio constitucional da tripartição dos poderes, sendo certo que o CONSEF, nos termos do art. 2º do seu Regimento Interno (aprovado por ato do Chefe do Poder Executivo Baiano) integra a "estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda".

Rejeito, portanto, também esse capítulo do articulado da Recorrente.

Ante o exposto, também rejeito essa pretensão recursal, de modo que concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

É o voto.

### **VOTO EM SEPARADO**

Peço vênia para divergir do ilustre Relator quanto à fundamentação do mérito da Infração 01, quando trata a omissão de saídas como uma presunção e sustenta que não seria hipótese de incidência tributária do ICMS, embora concorde com o resultado do julgamento pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário em relação a esta Infração 01, mantendo a Decisão de piso que a julgou procedente.

Ora, a incidência da tributação pelo ICMS se dá pela circulação de mercadorias e, se operações relativas a saídas de mercadorias foram omitidas, não houve recolhimento do imposto em relação a estas operações, as quais deveriam ter sido tributadas.

Na constatação de “*omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais*” inexiste qualquer presunção, como foi equivocadamente lastreado o voto condutor, pois se trata de uma auditoria de estoque, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, que decorre de uma equação, ou seja, sentença matemática que possui uma igualdade.

No caso, a equação é composta dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) acrescido de Compras (C) e subtraído das Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF) é igual ao Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é que o Estoque Inicial do exercício seguinte (do período fiscalizado), soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis para vendas ( $EI + C$ ), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ( $EI + C - Sc/NF = EF$ ).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte (escriturada no Registro de Inventário) e se:

- i)* iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii)* o estoque final apurado na equação for maior do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais de determinada mercadoria;
- iii)* o estoque final apurado na equação for menor do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais, fato este que enseja a presunção legal prevista no Art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponíveis se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

Neste contexto, totalmente infeliz a afirmação do voto condutor de que se trata de uma presunção, sob pena de se negar a ciência exata, eis que são fatos, e contra fatos não há argumentos.

Portanto, qualquer alegação de que a acusação se trata de presunção não encontra nexo causal ao lançamento de ofício, tendo em vista que, as saídas sem documentação fiscal foram apuradas através da auditoria de estoques, mediante a referida equação “EI + C – Sc/NF = EF”, cujo resultado do estoque escritural foi cotejado com a quantidade física apurada no final do exercício pelo Autuado.

Por fim, significativo ressaltar que a auditoria de estoque se lastreia em documentos fiscais lançados na escrita fiscal e na aferição física dos estoques, sendo que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado, cujos dados foram por ele enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

Diante do exposto, divirjo da fundamentação do voto condutor do ilustre Relator neste ponto, em que pese concordar com a conclusão pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **178891.0002/19-7**, lavrado contra **PLANTAGE CONFECÇÃO E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar do recolhimento do imposto de **R\$ 38.080,81**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$ 124.497,14**, com previsão no inciso XIII-A, alínea “L” do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS