

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 129712.0006/19-8
<b>RECORRENTE</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECORRIDO</b>	- ZARA BRASIL LTDA.
<b>RECURSO</b>	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF n° 0007-02/24-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	<b>- INTERNET: 26/11/2024</b>

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0436-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS; **b)** IMPOSTO DEVIDO PELO SUJEITO PASSIVO NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO, POR TER ADQUIRIDO MERCADORIA DE TERCEIRO DESACOMPANHADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Refeitos os cálculos obedecendo os critérios de agrupamento previstos no art. 3º, inc. III da Portaria nº 445/98. Infração parcialmente subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Revisão procedida pela autoridade Fiscal, o valor do imposto apurado foi menor que o inicialmente exigido, influenciando nos valores da infração 05. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata de Recurso de Ofício (art. 169, I, “a” do RPAF) apresentado nos presentes autos de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 602.379,02, mais multa, referente aos períodos de 2014 e 2015, em decorrência de seis infrações, sendo objeto do recurso as seguintes imputações:

**INFRAÇÃO 03 – 04.05.02:** *Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor inferior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, no valor de R\$ 541.331,42, acrescido de multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96. Exercícios: 2014 e 2015.*

**Enquadramento legal:** art. 2º, inc. I; art. 23-B da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 83, inc. I do RICMS/2012 e art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 04 – 04.05.02:** *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, no valor de R\$ 19.575,42, acrescido de multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96. Exercícios: 2014 e 2015.*

**Enquadramento legal:** art. 6º, inc. IV; art. 23, inc. I da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 217 do RICMS/2012 e art. 10, inc. III da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 05 – 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 desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no valor de R\$ 7.729,25 acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II da Lei nº 7.014/96. Exercícios: 2014 e 2015.*

Após as partes se pronunciarem, diligências satisfatórias, a JJF dirimiu lide conforme abaixo:

## VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo, contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, com atividade econômica principal de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, a acusação de ter cometido seis infrações à legislação do ICMS, dentre as quais declarou ter impugnado tempestivamente as infrações 03 e 04, reconhecendo as demais.

Declarou também ter providenciado o recolhimento do imposto, exigido nas infrações reconhecidas, acompanhado da multa e dos acréscimos legais, no valor total de R\$ 90.112,61, correspondente a R\$ 61.047,60 de principal, conforme cópia do DAE e comprovante de recolhimento, fls. 274 e 275, valor que deverá ser homologado pela SEFAZ através do setor responsável.

Do exame do pagamento realizado e da memória de cálculo do valor recolhido, constato que as infrações, exceto a 05, foram reconhecidas e tiveram os valores recolhidos.

Assim, por não fazer parte da lide, considero as infrações 01, 02, e 06, subsistentes.

A autuada tomou conhecimento do início da ação fiscal via mensagem 115516, contendo o termo de início de Fiscalização, postada e lida em 08/04/2019, via Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, fl. 12, assim como a intimação para apresentação de livros e documentos, também encaminhada via DT-e.

Preliminarmente a autuada arguiu nulidade das infrações 04 e 05, por considerar que há insuficiência de elementos para determinação com segurança das infrações e da base de cálculo do imposto exigido, além do cometimento de erros na metodologia do levantamento quantitativo de estoques, fatos evidenciados por sua constatação de que os "valores do estoque inicial, das entradas, das saídas e do estoque final apontados na autuação não conferem com as informações escrituradas (...) em seus livros fiscais e contábeis e transmitidas eletronicamente ao Fisco" e a existência de erros que atribui ao fato de que "provavelmente deve ter havido algum erro na extração eletrônica de informações para fins de elaboração do levantamento fiscal, o que ocasionou esse grave equívoco formal da autuação. "

Não obstante, tais argumentos merecerem a análise criteriosa dos levantamentos, destaco que a autuante, como frisado na informação fiscal, utilizou os dados, que serviram de inssumos para o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, aqueles registrados na Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte, através do SPED-Fiscal que registra toda a sua movimentação fiscal e se constitui na única escrita fiscal válida nos termos do art. 247 do RICMS/2012 e Convênio ICMS 143/06, além das notas fiscais eletrônicas emitidas para e pelo contribuinte, armazenadas no banco de dados da Secretaria da Fazenda.

Ressalto que na auditoria fiscal, os dados obtidos da movimentação mercantil do contribuinte, é utilizado e processado através do Sistema Integrado de Fiscalização – SIAF, ferramenta que incorpora todos os parâmetros dos roteiros de auditoria, assim como os normativos legais, e não modifica os dados da escrita fiscal e contábil do contribuinte.

Ademais, os equívocos apontados pelo sujeito passivo foram inicialmente examinados pela autuante em sede de informação fiscal, e posteriores intervenções que, em consonância com o art. 18, § 1º do RPAF/99, procedeu as retificações sobre as quais o contribuinte foi regulamente comunicado, lhe tendo sido fornecido no ato da intimação cópia dos demonstrativos resultantes das revisões, com a indicação do prazo regulamentar para sobre eles se manifestar, o que fez, exercendo plenamente seu direito de defesa e contraditório.

Constatou que mesmo após os ajustes procedidos pela autuante, a defesa manteve seu argumento de que a Fiscalização "...não considerou eventuais mudanças que um mesmo produto pode ter em seu código, o que leva à simples alocação contábil de determinadas unidades de um produto 'de' um código 'para' outro".

Nesse aspecto, cabe registrar que tais ajustes de codificação de itens, obrigatoriamente devem estar consignados na EFD, no Registro 0205 do SPED-Fiscal, que tem por objetivo informar alterações ocorridas na descrição do produto ou quando ocorrer alteração na codificação do produto, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, disponível no sítio <http://sped.rfb.gov.br>.

Este registro tem por objetivo informar alterações ocorridas na descrição do produto ou quando ocorrer alteração na codificação deste, desde que não o descaracterize ou haja modificação que o identifique como sendo novo produto. Caso não tenha ocorrido movimentação no período da alteração do item, deverá ser informada no primeiro período em que houver movimentação do item ou no inventário.

Ora, se tais registros de alteração de codificação de alguns itens, citados na defesa, não constam registrados na EFD, não pode unilateralmente o Fisco considerá-lo como se houvesse. Se assim procedesse, estaria o Fisco promovendo uma alteração de ofício na EFD do contribuinte, prática vedada, pois, somente ao próprio contribuinte é permitido retificar a sua EFD transmitida, nas condições previstas na cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

Verifico, após análise dos autos, que o lançamento encontra-se em consonância com o Código Tributário Nacional, haja vista que o crédito tributário foi constituído mediante instrumento apropriado, por autoridade administrativa competente para tal, que através da aplicação de roteiro de auditoria fiscal-contábil, utilizando

ferramenta homologada e disponibilizada oficialmente pela Secretaria da Fazenda, verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

Destarte, não acato as arguições de nulidade.

A autuada requereu a realização de prova pericial, com o intuito de demonstrar a inexistência das irregularidades que lhe foram imputadas, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 112 e 213 e também solicitou a realização de diligência, requerimentos que foram atendidos, em cinco oportunidades, inclusive como acatamento de parte dos argumentos da defesa, alterando os valores das infrações 03, 04 e 05, todas devidamente notificada a autuada sendo-lhe permitido se manifestar sobre elas livremente.

A autuada arguiu decadência dos créditos tributários referentes a fatos geradores anteriores a 11/06/2014, data que tomou ciência do Auto de Infração para exigência de débitos de ICMS correspondentes ao período de 01/01/2014 a 31/12/2015, uma vez que já se transcorreu mais de 5 anos contados da data da notificação.

A decadência instituída no Código Tributário Nacional tem como regra geral, aquela prevista no seu art. 173, inc. I, que alcança os tributos cujo lançamento são: (i) direto ou de ofício; (ii) por declaração ou misto; e, (iii) por homologação. Em qualquer destes casos, o prazo decadencial de cinco anos conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tem-se ainda a regra conhecida pela doutrina como especial, aquela prevista no art. 150, § 4º do mesmo CTN, que alcança os tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á a partir da data de ocorrência do fato gerador, que se transcorrido sem que a Fazenda Pública tenha constituído o crédito tributário, o procedimento homologatório será tácito e impedirá a Administração Pública de lançar de modo suplementar a eventual diferença. Contudo, lembrando que, caso haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação invoca-se a aplicação do art. 173, inc. I do CTN, ou seja a regra geral.

Considerando que o ICMS é um imposto cujo lançamento é por homologação, inclui-se no grupo dos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cuja homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Considerando ainda que o ICMS tem sua apuração em períodos mensais, todas as ocorrências se concentram no último dia de cada mês, data que será considerada como a da ocorrência do fato gerador para aplicação da norma de incidência.

No caso de levantamento quantitativo de estoques por item de mercadoria em exercício fechado, por óbvio, não se tem certeza da data de ocorrência dos fatos geradores apurados, observa-se o que dispõe o art. 39, § 2º do RPAF/99, in verbis.

*Art. 39. (Omissis):*

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

No presente caso, tendo o levantamento englobado todos os meses do período fiscalizado, ou seja, o ano, considera-se como da de ocorrência dos fatos geradores apurados em 31 de dezembro de cada ano fiscalizado.

A decadência, ora arguida, recai sobre uma infração cometida pelo sujeito passivo, decorrente de ter realizado saídas de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, ou seja, operações não declaradas pelo contribuinte ao Fisco.

Observo o entendimento da PGE/PROFIS expressado no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, que pacificou o entendimento deste CONSEF acerca da matéria.

#### **Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0**

**Entendimento firmado:** 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.

**Ressalva:** 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, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

**Nota I:** 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. 173, I, 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.

**Nota 2:** 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. I, 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. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, no caso de omissão de saídas, o se aplica a regra do art. 174, inc. I do CTN, ou seja: conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerado o entendimento expressado na Súmula nº 12 do CONSEF: “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração. ”, e que a arguição de decadência suscitada se refere aos fatos geradores apurados na infração que ocorreram em 2014 e 2015, para estes fatos geradores, a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos até 31/12/2020.

Tendo o contribuinte tomado ciência da lavratura do Auto de Infração em 11/06/2019, não se operou a decadência arguida.

Destarte, não acato a arguição de decadência.

A infração 03, remanescente na lide, foi apurada através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado de 2014 e 2015 e encontra-se devidamente demonstrado nas planilhas impressas e gravadas no CD à fl. 18, onde restou claro que o cálculo foi feito com base nas operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas.

Lembro que o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é uma “modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.”, que tem por pressuposto, e fundamentação o resultado da aplicação da equação matemática: Estoque Inicial mais Entradas menos Saídas igual ao Estoque Final, onde é verificado se as quantidades de saídas de determinados itens, selecionados pela auditoria, podendo ser realizado, como no presente caso, em exercício fechado.

Ressalto que esta auditoria deve ser acompanhada do exame e levantamento das entradas e das saídas, dos estoques inicial e final, do demonstrativo do preço unitário médio, e de um resumo espelhando o resultado apurado e demonstrando as omissões detectadas. Os quantitativos das mercadorias recebidas (entradas) e das vendas e demais operações de saídas devem corresponder e ter respaldo nos documentos fiscais recebidos e emitidos, tudo em consonância com os registros nos livros fiscais correspondentes.

Por sua vez as quantidades dos estoques são aquelas apuradas no inventário do final do exercício e registradas no Livro Registro de Inventário, enquanto os preços unitários são determinados em função da ocorrência de diferenças de entradas ou de saídas. Estes dados são obtidos da Escrituração Fiscal – EFD, entregue pelo contribuinte por forma do art. 248 do RICMS/2012.

Repto que o levantamento quantitativo de estoques tem objetividade, decorrente da sua própria essência, pois como já dito linhas acima trata-se de uma verificação aritmética, e como tal, para desconstituir-la é necessário que o contribuinte também de forma objetiva e direta confira o levantamento elaborado pelo fisco, com base nos mesmos elementos utilizados, o que não vem a ser motivo impeditivo, posto que os dados são de pleno conhecimento dele, e demonstre as incorreções e equívocos, porventura existentes.

Como não poderia deixar de ser, para convenientemente se defender, o sujeito passivo deve receber as planilhas detalhadas contendo as quantidades das entradas e das saídas, por item de mercadoria auditada, dos estoques inicial e final e a demonstração do preço unitário médio, que no presente caso foram entregues, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos às fls. 15 a 17.

Apesar de já ter tratado dos argumentos defensivos quando da apreciação da arguição de nulidade, volto a destacar que autuada em sua defesa alegou que o lançamento fiscal não forneceu elementos suficientes para se determinar com segurança, relacionando diversas ocorrências que entendem sustentar seu argumento.

Primeiro afirmou que os “valores do estoque inicial, das entradas, das saídas e do estoque final apontados na autuação não conferem com as informações escrituradas pela Impugnante em seus livros fiscais e contábeis e transmitidas eletronicamente ao Fisco, como demonstrado na tabela anexa (doc. 7)”, que justificaria de não haver omissão de saídas ou de entradas, pois “possui um rígido sistema de controle de estoque, de modo que todas entradas e saídas de mercadorias de seu estabelecimento são devidamente escrituradas, com a emissão do documento fiscal correspondente.”.

Os dados constantes do Doc. 7, foram relacionados pela defesa e examinados pela autuante que acatou parte dos argumentos de forma que o levantamento foi refeito reduzindo o valor originalmente exigido.

Por último, argumentou a defesa que a exigência se baseou na “simples presunção do fato gerador do ICMS” e está sendo cobrado o “ICMS, multa e acréscimos moratórios com base em meros indícios ou presunções, sem qualquer base probatória a amparar a acusação fiscal.”

Registro que a infração não se encontra fundamentada numa presunção, posto que foi constatada objetivamente a omissão de entradas e de saídas de mercadorias tributáveis, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas. Portanto, o argumento se mostra sem nexo com os fatos apurados.

Por fim cabe pontuar que a diligência determinada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal para o cumprimento das determinações do § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, a autuante aplicou o percentual previsto no inc. IV do citado dispositivo normativo de 1,18%, correspondente aos contribuintes que atuam no comércio varejista de moda, resultando em novos valores para a infração 03.

A autuada, na sua manifestação de fl. 789, trouxe aos autos o Doc. 03, onde relacionou o que denominou de “algumas irregularidades”, complementadas na sua última manifestação, apensadas às fls. 805 a 812; 817 a 890-v e mídia, fl. 813, onde constam gravados, em formato PDF, quatro arquivos nomeados: Doc. 1; Doc. 2, Doc. 3 e Doc. 4, nos quais relacionou as irregularidades apontadas.

Da análise dos arquivos, verifica-se que nenhum deles trata dos dados constantes nos últimos demonstrativos elaborados pela autuante após a diligência com base nos arquivos da EFD retificadores transmitidos pelo contribuinte com a informação do Registro 0205, fls. 760 a 789.

Não obstante, a autuante ter declarado, na sua última intervenção, fl. 822, que nada teria a acrescentar, face ao fato da autuada ter apresentado os mesmos argumentos das manifestações anteriores, cabe analisá-los, ponto a ponto, com base nos novos demonstrativos apresentados.

A alegação de nulidade das duas infrações, em lide, trazida mais uma vez pelo sujeito passivo, tem como base os seguintes argumentos: (i) os agrupamentos realizados pela Fiscalização não correspondem aos seus registros fiscais; (ii) não foi possível analisar com maiores detalhes os agrupamentos que foram feitos, uma vez que não foram indicados os critérios utilizados para chegar aos agrupamentos finais apresentados nos demonstrativos; (iii) o que lhe foi disponibilizado corresponde a apenas a conclusão da Fiscalização após ter realizado os agrupamentos conforme a legislação; e (iv) para que possa verificar se agrupamentos adotados pela Fiscalização de fato estão corretos, e se refletem real situação de entradas e saídas de mercadorias de seu estoque nos exercícios 2014 e 2015, seria necessário ter acesso aos critérios e à metodologia usados para tanto.

Preliminarmente à análise do agrupamento, lembro que os critérios para se proceder ao agrupamento de itens para fins de levantamento quantitativo de estoque, encontram-se prescritos no art. 3º, inc. III da Portaria nº 445/98, in verbis:

Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados: (...)

III - nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indique tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, pode-se fazer o agrupamento como sendo um só item.

Após realizadas diversas diligências, permaneceu como único ponto de discordia para solução da lide, os critérios utilizados para os agrupamentos dos itens arrolados na autuação, o que motivou a remessa dos autos mais uma vez à INFRAZ de origem para nova revisão, desta vez com a indicação para ser realizada por Fiscal estranho ao feito.

Os autos foram direcionados para a autuante que frente aos questionamentos quanto ao agrupamento de itens, considerou pertinente o esclarecimento da autuada na manifestação à fl. 948, de que os códigos dos produtos são agrupados através dos seus últimos 7 dígitos que formam o código da mercadoria. Assim, utilizou este parâmetro para agrupar os produtos, refez o levantamento do estoque, recalcoulou as omissões, resultando nos seguintes valores do débito:

Infração 03 - 04.05.02: 2014 - R\$ 50.039,69 e 2015 - R\$ 87.761,67;

Infração 04 - 04.05.08: 2014 - R\$ 1.807,04 e 2015 - R\$ 12.026,90;

Infração 05 - 04.05.09: 2014 - R\$ 722,82 e 2015 - R\$ 4.745,88.

O contribuinte após tomar ciência dos novos demonstrativos, se manifestou, fls. 1.070 e 1.071, onde afirmou que o único item da autuação ainda em discussão nos autos advém da infração 03, já que todos os demais foram pagos antes da apresentação da defesa administrativa, incluindo as infrações 04 e 05, conforme comprovantes de pagamento e memória de cálculo.

Declarou que não se opõe aos novos valores devidos para a infração 03, quais sejam: (a) R\$ 50.039,69, referente a 2014; e (b) R\$ 87.761,67, referente a 2015 e pleiteia pelo encerramento da diligência fiscal, cujo resultado deverá ser replicado pela Junta de Julgamento.

Concluiu que as exigências fiscais da infração 03 devem se limitar aos valores calculados pela autuante, com o consequente cancelamento integral da diferença a maior originalmente cobrada.

Diante do exposto, acato os ajustes efetuados pela autuante e tenho a infração 03 como parcialmente subsistente no valor de R\$ 137.801,36 (2014 - R\$ 50.039,69 e 2015 - R\$ 87.761,67).

As infrações 04 e 05, apesar de estarem reconhecidas e quitadas, foram alteradas em razão de se relacionarem com a infração 03. Portanto, as tenho como parcialmente subsistentes nos seguintes valores:

Infração 04: R\$ 13.833,94 – (2014 - R\$ 1.807,04 e 2015 - R\$ 12.026,90);

Infração 05: R\$ 5.468,70 – (2014 - R\$ 722,82 e 2015 - R\$ 4.745,88);

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

Segue o resumo do julgamento.

Infração	Valor Original	Valor Julgado	Resultado	Multa - Lei nº 7.014/96
01	01.02.41	4.469,94	Reconhecida	60% - art. 42, inc. VII, alínea "a"
02	03.02.02	8.045,10	Reconhecida	60% - art. 42, inc. II, alínea "a"
03	04.05.02	541.331,42	Parcialmente subsistente	100% - art. 42, inc. III
04	04.05.08	19.575,42	Parcialmente subsistente	100% - art. 42, inc. III
05	04.05.09	7.729,25	Parcialmente subsistente	60% - art. 42, inc. II
06	06.02.01	21.227,89	Reconhecida	60% - art. 42, inc. II, alínea "f"
<b>Totais</b>		<b>602.379,02</b>	<b>190.846,93</b>	

Observo, por fim, que a autuada já havia quitado as infrações 04 e 05, portanto, sobre elas não haveria lide a ser decidida. Contudo, no processo de revisão procedida pela autoridade Fiscal da infração 03 (única contestada), o valor do imposto apurado foi menor que o inicialmente exigido, influenciando nos valores das infrações 04 e 05 em razão de se tratar de infrações imbricadas, pois decorrem dos mesmos fatos geradores.

Assim sendo, o valor já pago a maior para quitação das infrações 04 e 05, serão aproveitados no abatimento do saldo do Auto de Infração a quitar após o julgamento.

A JJF, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a" do RPAF/99.

Registrada a presença da advogada Dra. Mariana Monfrinatti na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 2ª JJF através do Acórdão nº 0007-02/24-VD, o qual desonerou o contribuinte, de forma parcial, no montante de R\$ 411.532,09. Valor superior a R\$ 200.000,00.

Tal desoneração se deu pelo fato do i. Relator de piso considerar elucidativas as diversas diligências que ocorreram no referido processo administrativo fiscal. O que demonstra a busca pela verdade material e justiça fiscal, que é sempre o objetivo deste Conselho de Fazenda.

A infração 3, a qual foi apresentada impugnação, tem como acusação: “*Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor inferior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado*”. O que levou o autuado a apresentar os documentos constantes do Doc. 7, os quais foram examinados pela autuante que acatou parte dos argumentos de forma que o levantamento foi refeito reduzindo o valor originalmente exigido.

Ainda antes do julgamento, houve diligência pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, para o autuante, para o cumprimento das determinações do § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98, o que se entendeu pela aplicação do percentual previsto no inc. IV do citado dispositivo normativo de 1,18%, correspondente aos contribuintes que atuam no comércio varejista de moda, resultando em novos valores para a infração 03.

Após diversas diligências, o único ponto que trazia desentendimento dos fatos eram os critérios utilizados para os agrupamentos dos itens presentes no auto de infração, o que, por fim, remeteu os autos em nova diligência à INFRAZ DE ORIGEM, porém, para ser realizada por fiscal estranho ao feito. Após nova análise, tomando como base o esclarecimento da autuada à fl. 948, chegou-se aos novos valores da infração 03 de: 2014 - R\$ 50.039,69 e 2015 - R\$ 87.761,67.

Apesar da impugnação tratar apenas da infração 03 e ser comprovado nos autos que as infrações 1, 2, 4, 5 e 6 haviam sido pagas, conforme fls. 274 a 276, após os novos valores encontrados na infração 03, tiveram reflexo nas infrações 04 e 05, pois são “originárias” da acusação da infração 03. As quais foram julgadas com os seguintes valores:

*Infração 04 - 04.05.08: 2014 - R\$ 1.807,04 e 2015 - R\$ 12.026,90;*

*Infração 05 - 04.05.09: 2014 - R\$ 722,82 e 2015 - R\$ 4.745,88.*

Em seguida ao saneamento do processo, o autuado se manifesta às fls. 1070 e 1071, nas quais diz que “*não se opõe aos novos valores principais considerados devidos pela I. Repartição na infração nº 3, quais sejam: (a) R\$ 50.039,69, referente a 2014; e (b) R\$ 87.761,67, referente a 2015*”.

Analizando todo o contexto do caminho que fora percorrido o presente PAF, não há dúvidas de que todos os elementos foram detalhadamente analisados e elucidados da melhor forma. Por isso, acompanho na íntegra o voto da JJF, inclusive sobre os pagamentos efetuados a título das infrações 04 e 05, conforme trecho abaixo:

*“Assim sendo, o valor já pago a maior para quitação das infrações 04 e 05, serão aproveitados no abatimento do saldo do Auto de Infração a quitar após o julgamento”.*

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, devendo ser homologados os valores recolhidos.

#### VOTO DISCORDANTE (Quanto às Infrações 4 e 5)

Peço vênia para discordar do ilustre Relator quanto à manutenção da Decisão recorrida, em relação às Infrações 04 e 05, tendo em vista que já haviam sido pagas antes da data do julgamento de piso.

Segundo o Art. 156, I, do CTN, transcrito abaixo, o pagamento extingue o crédito tributário:

*“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*I - o pagamento;  
...”*

Já de acordo com o Art. 122, I, do RPAF/99, *in verbis*, a extinção do crédito tributário extingue o processo administrativo fiscal:

*“Art. 122. Extingue-se o processo administrativo fiscal:*

*I - com a extinção do crédito tributário exigido;*

...

*Parágrafo único. Em caso de pagamento ou parcelamento do valor lançado, o julgamento não deverá prosseguir na esfera administrativa e o processo deverá ser retornado à unidade de origem para homologação e consequente arquivamento dos autos.”*

E o seu parágrafo único é bastante claro que, em caso de pagamento do valor lançado, o julgamento de piso não deveria ter prosseguido na esfera administrativa em relação à Infrações 04 e 05.

Saliento que as mercadorias objeto da Infração 03, as quais são tributadas normalmente, não são as mesmas apuradas nas Infrações 04 e 05, estas sujeitas à substituição tributária por antecipação, não havendo qualquer nexo causal entre a Infração 03 e as Infrações 04 e 05, salvo por terem sido apuradas por levantamento quantitativo de estoque.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para restabelecer o valor originalmente lançado nas Infrações 04 e 05, respectivamente, R\$ 19.575,42 e R\$ 7.729,25, conforme indicado abaixo:

<b>Infração</b>	<b>Valor Original</b>	<b>Valor Julgado</b>	<b>Resultado</b>	<b>Multa - Lei nº 7.014/96</b>
01 01.02.41	4.469,94	4.469,94	Reconhecida	60% - art. 42, inc. VII, alínea “a”
02 03.02.02	8.045,10	8.045,10	Reconhecida	60% - art. 42, inc. II, alínea “a”
03 04.05.02	541.331,42	137.801,36	Parcialmente subsistente	100% - art. 42, inc. III
04 04.05.08	19.575,42	19.575,42	Reconhecida	100% - art. 42, inc. III
05 04.05.09	7.729,25	7.729,25	Reconhecida	60% - art. 42, inc. II
06 06.02.01	21.227,89	21.227,89	Reconhecida	60% - art. 42, inc. II, alínea “f”
<b>Totais</b>	<b>602.379,02</b>	<b>198.848,96</b>		

Portanto, julgo o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 198.848,96, consequentemente, PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício interposto, conforme demonstrado acima.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 129712.0006/19-8, lavrado contra ZARA BRASIL LTDA., devendo ser intimado o contribuinte para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 190.846,93, acrescido das multas de 60%, sobre R\$ 39.211,63 e de 100% sobre R\$ 151.635,30, previstas no art. 42, incisos VII, “a”, II, alíneas “a”, “d” e “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo o pagamento realizado referente as infrações reconhecidas, deverá ser homologado pelo setor competente da SEFAZ.

VOTO VENCEDOR (Infrações 4 e 5) – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota, Fernando Antonio Brito de Araújo, Igor Lucas Gouveia Baptista, Luís Roberto de Souza Gouveia e João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.  
 VOTO DISCORDANTE (Infrações 4 e 5) – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2024.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES - PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - RELATOR

MARCELO MATTEDE SILVA - VOTO DISCORDANTE  
(Infrações 4 e 5)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS