

PROCESSO - A. I. Nº 233080.0022/20-5
RECORRENTE - HIPERMERCADO OUROLÂNDIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JF nº 0047-02/22-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/01/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0522-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. a) OMISSÕES DE SAÍDAS; b) PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA CONSTATADA POR OMISSÃO DE ENTRADAS; c) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; d) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Após revisão fiscal, solicitado nesta segunda instância, houve redução da infração 1 e, majoração das infrações 3 e 4. Quanto à primeira exação, acolhidas inconsistências não observadas e, levantadas pelo contribuinte, tendo alteração do valor exigido. Para a segunda infração, mantida, pois o contribuinte não trouxe elementos para elidi-la. Nas imputações 03 e 04, após revisão através dos dados do contribuinte, feitas através da EFD, foram majoradas, no entanto, foram mantidas os valores que foram cobrados na lavratura do Auto de Infração, conforme o entendimento da Súmula nº 11 do CONSEF (*Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração*), que destaca pela não majoração do valor, após a lavratura do Auto de Infração. Confirmada que não cobrança de mercadoria por transferência, apesar de constar mercadorias com o CFOP descrito pelo contribuinte, na cobrança do imposto, os valores estão zerados. Também verificado que seguiu todas as orientações regulamentares para a lavratura da autuação e da base de cálculo, conforme as mercadorias cujas operações estão enquadradas no Art. 23-B da Lei nº 7.014/96. Mantidas as infrações 2, 3 e 4. Modificada a Decisão recorrida quanto à infração 1. Rejeitada a nulidade suscitada e indeferido pedido de diligência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra à Decisão recorrida relativo ao presente Auto de Infração lavrado em 21/12/20 para exigir ICMS de R\$ 187.507,74, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 1 – 04.05.02. *Falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente de falta de registros de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado por meio de levantamento*

quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: **R\$ 147.007,99**. Período: Exercício 2019. Enquadramento legal: Arts. 2º, I, 23-B da Lei 7014/96 c/c art. 83, I, do RICMS-BA e art. 13, I da Port. 445/98. **Multa:** 100%, art. 42, III da Lei 7014/96.

Infração 2 – 04.05.05 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Valor: **R\$ 33.637,33**. Período: Exercício 2018. Enquadramento legal: Arts. 4º, § 4º, IV, 23-A, II da Lei 7014/96 c/c art. 13, II da Port. 445/98. **Multa:** 100%, art. 42, III da Lei 7014/96.

Infração 3 - 04.05.08. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: **R\$ 4.460,40**. Período: Exercícios 2018 e 2019. Enquadramento legal: Arts. 6º, IV, 23, I da Lei 7014/96 c/c art. 217, do RICMS-BA e art. 10, I, da Port. 445/98. **Multa:** 100%, art. 42, III, da Lei 7014/96.

Infração 4 - 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. Valor: **R\$ 2.402,02**. Período: Exercícios 2018 e 2019. Enquadramento legal: Arts. 6º, IV, 23, II, da Lei 7014-96, c/c art. 217, do RICMS-BA e art. 10, I, da Port. 445/98. **Multa:** 60%, art. 42, II, da Lei 7014/96.

O autuado impugna o lançamento às fls. 17-36. O Autuante, presta informação fiscal (fls. 83-84).

A 2ª JF dirimiu lide, com o seguinte voto condutor:

VOTO

Como acima relatado, contendo 04 (quatro) infrações, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$ 187.507,74, acusando falta de recolhimento de ICMS constatada em auditoria por levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: **a)** conforme documentos de fls. 11, 12, 13 e 15, bem como do que se percebe na peça defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; **b)** na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; **c)** o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; **d)** as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-15 e CD de fl. 14); **e)** as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise, de modo que não se encontra no procedimento fiscal qualquer das irregularidades de forma genericamente suscitada pelo Impugnante, razão pela qual afasto a nulidade arguida.

Por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para formar minha convicção, com fundamento no art. 147, I do RPAF, indefiro o pedido de diligência efetuado pela Impugnante.

Indo ao mérito do caso, de logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso do Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF, ferramenta de auditoria de ICMS criado e desenvolvido por Auditores Fiscais da SEFAZ-BA com apoio do Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia – IAF, o lançamento

tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre do confronto dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

Tem suporte probatório nos demonstrativos e documentos autuados (fls. 04-15 e CDs de fls. 14), cujas planilhas identifica: NF, data de emissão, número, chave de acesso, UF, NCM, descrição da mercadoria, quantidade, CFOP, valor item, BC ICMS, alíquota e valor do crédito utilizado, alíquota e valor do ICMS legal, valor do ICMS objeto da autuação.

Com os destaques que faço na reprodução dos dispositivos legais, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF assim disciplina o exercício do direito à impugnação ao auto de infração:

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.

§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide **deverá ser alegada de uma só vez.**

§ 2º A defesa poderá referir-se apenas a parte da exigência fiscal, assegurando-se ao sujeito passivo, quanto à parte não impugnada, o direito de recolher o crédito tributário com as reduções de penalidades previstas em lei.

§ 3º A depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do art. 145.

...
§ 5º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, **por motivo de força maior;**

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

II - se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente trazidos aos autos.

...
Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, **deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.**

Como visto no relatório acima, ainda que reconheça existência das omissões constadas no levantamento fiscal, conforme relatórios contendo a rotatividade e a movimentação de produtos que anexa, a Impugnante busca justifica-las alegando que: **a) “os problemas encontrados no levantamento quantitativo de estoques que geraram a presunção de ocorrência de omissões de entradas e saídas no auto de infração se devem tão somente a erros de escrituração dos arquivos eletrônicos e não à ocorrência de operações desacobertadas do documento fiscal”,** que entende se relacionarem a descumprimento de obrigação acessória; **a.1)** decorrem, portanto, de falhas na operação do seu sistema interno que não registrou notas fiscais de entradas e de saída nos arquivos eletrônicos, os quais também contêm erros na transposição do saldo final do estoque de 2018, bem como por “problemas com a transferência de banco de dados do sistema anterior”; **b)** a sua matriz adquiriu mercadorias de terceiros as transferindo para a filial autuada que as vendeu, tudo acompanhado por notas fiscais, conforme relatórios e documentos fiscais anexados à Impugnação, cujos documentos (parte) não foram escriturados nos arquivos eletrônicos - especialmente as de transferências, operações não tributáveis nos termos da Súmula 166 do STJ -, e “**algumas informações de seus arquivos contém inconsistências geradas por erros na conversão de unidades de medidas, na transferência de banco de dados na troca de sistema e pela falta de transposição de saldo final de estoque**”; c) o fato de notas fiscais emitidas não terem sido registradas na escrita fiscal evidenciaria que os arquivos eletrônicos possuem erros que afastam a presunção de omissão de entradas e saídas sem nota fiscal.

Tratando-se de auditoria para a qual se usou os dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD, que o contribuinte regularmente passou ao fisco atendendo a legislação a respeito, também com meus pertinentes destaques, cabe aqui expor a disciplina aplicável a este caso:

RICMS-BA

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).

...

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.

...

Art. 248. A Escrituração Fiscal Digital - EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, exceto para o microempreendedor individual e para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Parágrafo único. O contribuinte obrigado ao uso da EFD deverá apresentar a declaração com perfil "B", com exceção das empresas de energia elétrica, comunicação e telecomunicação signatárias do Convênio ICMS 115/03, que deverão apresentar a declaração com perfil "A".

Art. 249. O contribuinte obrigado à EFD deve observar o Ajuste SINIEF 02/09, além das Especificações Técnicas do Leiaute do Arquivo Digital e do Guia Prático da EFD-ICMS/IPI, previstos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/19.

§ 1º Todos os registros são obrigatórios e devem ser apresentados sempre que existir a informação, exceto os registros B020, B025, B030, B035, B350, B420, B440, B460, B470, B500, B510, C116, C130, C177, C180, C185, C191, C197, C330, C350, C370, C380, C390, C410, C430, C460, C465, C470, C480, C591, C595, C597, C800, C810, C815, C850, C860, C870, C880, C890, D161, D197, D360, H030, 1250, 1255, 1700, 1710, 1900, 1910, 1920, 1921, 1922, 1923, 1925, 1926, 1960, 1970, 1975 e 1980.

§ 2º A EFD deve ser informada mesmo que no período não tenha ocorrido movimentação no estabelecimento.

Art. 250. O arquivo da EFD deverá ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto Federal nº 6.022, de 22/01/2007, e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço "<http://www.receita.fazenda.gov.br/sped/>", e será considerado válido após a confirmação de recebimento pelo Programa Validador e Assinador (PVA).

§ 1º O arquivo deverá ser assinado pelo contribuinte ou por seu representante legal, por meio de certificado digital, do tipo A1 ou A3, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil).

§ 2º O contribuinte deverá transmitir arquivo de EFD, por estabelecimento, até o dia 25 do mês subsequente ao do período de apuração, ainda que não tenham sido realizadas operações ou prestações nesse período.

Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

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

AJUSTE SINIEF 02/2009

Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;

II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;

III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos.

§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.

§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.

§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.

§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.

§ 5º **A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.**

§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.

§ 7º **Não produzirá efeitos a retificação de EFD:**

I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

...

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

§ 8º No interesse da administração tributária e conforme dispuser a legislação da unidade federada, a retificação da EFD nas situações de que tratam os incisos I e II do § 7º poderá produzir efeitos.

Chamando atenção que os documentos autuados às fls. 07 e 08 são cópias de intimações da autoridade fiscal atuante ao contribuinte no curso do procedimento fiscal para apresentar justificativas pela falta dos registros C100 e filhos e H010 e filhos nos arquivos da EFD dos períodos 10 a 12/2018 e 02/2019, e que o documento de fl. 09 consiste em mensagem da autoridade fiscal ao contribuinte informando o resultado da auditoria, outorgando-lhe prazo para justificar as irregularidades constadas, antes da lavratura do AI em apreço, compulsando os autos, observo que, especialmente seguindo a orientação da Portaria 445/98 (Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final), a contagem física de estoques de mercadorias da qual resultou o AI obedeceu a legislação, implicando em aplicação de regular roteiro de auditoria identificando, detalhadamente, por mercadoria, o movimento empresarial de entrada e saída que constatou as diferenças autuadas.

Observa-se que, por se constituir em pura e simples equação matemática considerando itens de mesma grandeza, cujos registros e eventuais câmbios internos na identificação dos itens são estrita e previamente normatizados em específica legislação, no roteiro e método de auditoria aplicado, se a realidade encontrada do estoque final não estiver condizente com o estoque inventariado, como nesse caso, tem-se, sem se deixar lugar a dúvida, omissão de saídas de mercadorias (Infrações 01, 03 e 04) ou confirmação da presunção legal de omissão de saídas quando não elididas na forma legalmente prevista (RPAF: Arts. 140 e 141 - Infração 02), não importando nem repercutindo nas infrações constatadas a matéria contida na Súmula 166 do STJ, como alega a Impugnante.

Por óbvio, atendendo à legislação, as quantidades de cada mercadoria devem constar nos registros da EFD de forma clara e precisa (livros e NFs), fato que a próprio Impugnante registra não ter oportunamente efetuado, e a legislação não admite levantamentos físicos paralelos sem amparo legal para justificar diferenças apuradas (como pretendido pela Impugnante), quando a apuração se dá seguindo critérios aos quais o contribuinte deve obrigatoriamente cumprir.

Por outro lado, para provê-los de valor jurídico, qualquer documento de uso interno do contribuinte há que estar registrado/contido na EFD, o que não ocorre no caso em apreço.

Assim, considerando que ao contrário do pretendido pela Impugnante, as irregularidades que expressamente confessa tê-las cometido nos registros da escrituração fiscal, apenas confirmam as infrações apuradas, pois, nem são “inconsistências” constadas na EFD, uma vez que o termo se relaciona à estrutura do leiaute do arquivo, as quais, quando existente impossibilitam/impedem/prejudicam a recepção dos arquivos pelo sujeito ativo, nem são irregularidades acessórias passíveis de sanções distintas às propostas no AI.

Por ser a forma legalmente prevista para o caso, a apreciação de ilegalidade relativa à cumulação de multa com juros de mora e atualização monetária não pode ser feita em foro administrativo (RPAF: Art. 167).

Quanto às intimações acerca do PAF observo que devem atender às regras regulamentares a respeito, mas nada impede que cópia também seja endereçada a patrono do sujeito passivo, como peticionado na Impugnação.

Ante o exposto, tenho as infrações como subsistentes e voto pela PROCEDÊNCIA Auto de Infração.

A patrona da recorrente apresenta Recurso Voluntário às fls. 105/119, onde inicialmente, teceu quanto à tempestividade da peça e transcorreu em relação as argumentações postas no acórdão recorrido.

Nas razões recursais, alegou **nulidade da decisão recorrida por omissão e preterição do direito de defesa da autuada**. Disse que na impugnação foram arguidos diversos pontos de forma específica, os quais foram inclusive instruídos com a prova documental, como também enumerou de forma bastante objetiva e clara, demonstrando que suas alegações defensivas são

pertinentes aos fatos do processo.

Afirma que a fiscalização juntamente com a decisão de Primeira Instância não chegou a examinar suficientemente todos os tópicos suscitados, tratando-os de forma superficial as matérias de defesa. Se não bastasse, pontua que apresentou uma série de documentos idôneos que comprovam suas alegações, tais como relatórios e notas fiscais, e inclusive enumerou as notas fiscais referentes às mercadorias apontadas no auto de infração como omitidas. Mas apesar disto, tanto na informação fiscal quanto na (ementa) decisão de Primeira Instância consta que a impugnação foi desacompanhada de elementos de prova que dão suporte às alegações defensivas.

Afirma ainda que apresentou uma série de documentos em prova de suas alegações, especialmente as notas fiscais dos produtos apontados como omitidos, onde o colegiado de piso não chegou a ser examinado.

Informa que o protocolo da defesa se deu por *e-mail*, seguindo das orientações constantes da Carta de Serviços ao Cidadão disponibilizado no site da SEFAZ, e houve a necessidade de enviar mais de um e-mail em razão do tamanho dos arquivos; e que depois ainda foi preciso reencaminhar os documentos a pedido do servidor responsável, parece-nos que os elementos probatórios não chegaram a ser apensados aos autos, para o prejuízo da defesa do sujeito passivo. Colaciona "*prints*" de que os documentos foram encaminhados por e-mail conforme alega e acompanhou de inúmeros documentos probatórios de suas alegações, de modo que não há razão para o posicionamento do autuante na informação fiscal nem tampouco para a conclusão da decisão recorrida de que a defendente não apresentou elementos probatórios.

Sustenta que não há plausibilidade na negativa de apreciação de tais elementos por parte do autuante nem do julgador de Primeira Instância. Arguiu com base no art. 18, inciso II do RPAF a nulidade da decisão, pois indubitavelmente se trata de decisão proferida com preterição do direito de defesa.

Acrescenta que o fato de não ter se manifestado sobre as provas apresentadas pela defesa acarreta concreto descumprimento do art. 153 do RPAF que determina que as provas devem ser apreciadas na formação do convencimento do órgão julgador, onde suscita-se mais uma vez a nulidade da decisão recorrida por concreto cerceamento do direito de defesa e pela omissão na formação do convencimento.

No mérito, alega **inexistência de omissões de entrada ou saída de mercadoria sem nota fiscal**. Disse que as quatro infrações foram lançadas com base na presunção de omissão de operações tributáveis sem emissão de documento fiscal apurado mediante o levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, de acordo com a Portaria nº 445/98.

Destaca que a defesa apresentada expôs de forma plausível e detalhada que a situação da Recorrente se enquadraria em descumprimento de obrigação acessória passível da aplicação de penalidade, o que inclusive já ocorreu no PAF nº 2330800020/20-2, vez que as tais omissões noticiadas neste PAF na verdade dizem respeito à falta de registro de notas fiscais na EFD e a erros na escrituração do estoque, e não à compra/venda de mercadoria sem nota.

Afirma que comprovou esse fato com a apresentação de documentos que esvaziam completamente a exigência fiscal fundamentada no descumprimento de obrigação principal. Todavia, em que pese a veracidade das alegações defensivas e a prova cabal que lhe dá sustentação, na decisão recorrida constou que a autuada reconheceu as omissões constatadas no auto de infração, o que, no entendimento do Julgador *a quo*, justificaria a exigência do imposto.

Lembra que o auto de infração acusa a empresa de ter deixado de recolher o imposto em razão da omissão de saída/entrada de mercadorias tributáveis sem documento fiscal, ao passo em que a autuada apresentou juntamente com a defesa as notas fiscais das referidas mercadorias. Logo, a pretensão inicial foi totalmente esvaziada e a infração que exige o imposto tornou-se insubsistente, pois a Recorrente comprovou que as operações eram operações devidamente

acompanhadas das notas fiscais, tratando-se na verdade de omissão de registro destas notas na EFD, fato já penalizado no PAF nº 2330800020/20-2.

Disse que não realizou operações sem nota fiscal; na realidade por falhas na operação do seu sistema interno deixou de registrar notas de entrada e de saída nos arquivos eletrônicos. Além disto, os seus arquivos foram escriturados com erro no que se refere à transposição do saldo final do estoque de 2018, e houve problemas com a transferência de banco de dados do sistema anterior.

Sobre as entradas, registra que diversas notas fiscais de transferência da matriz deixaram de ser consideradas no levantamento de estoques tanto do ano de 2018 quanto do ano de 2019; para comprovar enumeramos abaixo as notas fiscais e anexamos à presente os relatórios contendo a rotatividade e a movimentação de produtos com menção a estas notas fiscais e anexa.

Assinala que essas notas de transferência da matriz que deixaram de ser registradas nos arquivos eletrônicos são referentes à entrada de diversos produtos como arroz caçarola (26), açúcar demerara união (271), macarrão espaguete brandini (333), composto lácteo nutril (504), além de diversos outros produtos enumerados na lista geral de omissões e na lista de omissão de entradas anexas ao auto de infração.

Verifica ainda a ocorrência de inconsistências com a transposição do saldo final de 2018 em algumas mercadorias, o que terminou gerando diferenças nas entradas e nas saídas, como é o caso, por exemplo, dentre outras ocorrências, do flocão maratá (113) que tinha saldo inicial em 2019 de 8.730 unidades, em 2019 entraram 63.960 e saíram 70.830, restando 1.860 unidades no estoque 31/12/2019, que é o saldo final informado no arquivo eletrônico.

Esclarece que ocorreu com o sabão em pó bem te vi (167), com o detergente ypê clean (96), com o macarrão espaguete favorita (128), arroz caçarola (26), biscoito salt plus (28), entre diversos outros produtos, conforme demonstrado no Relatório de Rotatividade e na planilha anexa que contém apenas os itens objeto da infração. Essas mercadorias constam, por exemplo, das Notas Fiscais nºs 123.601 (12/12/2018), 123.609 (12/12/2018) e 126.309 (27/12/2018).

Ressalva que as citações acima estão sendo feitas apenas para exemplificar, não se trata de lista exaustiva. Anexos estão os relatórios e as notas fiscais que contém a totalidade dos produtos enumerados no anexo do auto de infração, na lista geral de omissões.

Com relação às saídas, verifica omissão de registro de inúmeras notas fiscais de transferência da filial para a matriz e das notas fiscais ao consumidor, o que gerou grande disparidade nas informações registradas nos arquivos. Destaca que a falta de registro das notas fiscais de saída está visivelmente comprovada em razão de constar diversos produtos com quantidades zeradas na coluna “saídas” da lista geral de omissões, anexa ao auto de infração.

Exemplifica com o produto denominado “desodorante Rexona *rollonpower*” (428) no qual o autuante aponta a omissão de saídas de 89 unidades. Sendo que na realidade entraram 90 unidades em 2019 conforme Nota Fiscal nº 1791 (CFOP 5152) e saíram 90 unidades conforme Notas Fiscais Consumidor nºs 795 e 767.

Reitera que os relatórios de movimentação por produto individualizado, principalmente dos casos mais graves, além de um relatório geral de rotatividade de produtos e uma planilha com a seleção de todos os itens listados no anexo Lista Geral de omissões.

Em relação às notas fiscais de saídas que deixaram de ser registradas nos arquivos estamos anexando dois relatórios, sendo um geral contendo todas as notas de saídas e um específico contendo as saídas para consumidor (NFC). Também anexa as notas fiscais de saídas devidamente impressas em prova das alegações aqui expostas. Reitera que adquiriu mercadorias de terceiros e por transferência da sua matriz devidamente acompanhada das notas físicas, e vendeu tais mercadorias a consumidores pessoas jurídicas e físicas com a devida emissão do documento fiscal, conforme provam os documentos apresentados, não restando qualquer imposto a pagar em

razão de omissão de operações de entrada/saída sem nota.

Lembra que parte das notas fiscais, principalmente as notas de transferência, deixou de ser escriturada nos arquivos eletrônicos e algumas informações de seu estoque contém erros na conversão de unidades de medidas, na transferência de bancos de dados em razão da troca de sistema e falta de transposição de saldo final de estoque. Entretanto, apesar de tais ocorrências, os fatos aqui noticiados não podem ser classificados como omissão de entradas ou saídas, nem tampouco como falta de recolhimento do imposto, como entendeu a decisão recorrida. Na pior das hipóteses a situação poderia ser considerada como descumprimento da obrigação acessória de registrar entradas e saídas na escrita fiscal, mas não de descumprimento da obrigação de recolher o tributo.

Disse que o auto de infração não reflete a realidade dos fatos, pois nem a descrição das infrações, que são relativas à falta de recolhimento do imposto, nem o enquadramento legal guardam relação com a conduta da Recorrente, e isto está plenamente demonstrado na defesa apresentada e na documentação anexa, especialmente as notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo.

Discorre que estes fatos, as omissões, são verificáveis de plano através do simples exame das informações contidas nos arquivos e das notas fiscais emitidas pela e para a contribuinte, documentos que são de amplo acesso do Fisco Estadual, inclusive o fato está noticiado noutro auto de infração lavrado pelo autuante em face da autuada no mesmo período PAF nº 2330800020/20-2.

Acrescenta que a própria Portaria nº 445/98 no art. 3º, determina que o levantamento quantitativo de estoques deve ser feito com criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas e as quantidades saídas.

Constata-se que inúmeros itens estão “zerados” na lista geral de omissões (o demonstrativo anexo ao auto de infração), tanto na entrada quanto na saída, quando na realidade a autuada possui notas fiscais de entrada e notas fiscais de saída no período. Esta situação denota falha no levantamento quantitativo de estoques, pois não houve efetivo levantamento das quantidades entradas nem das quantidades saídas, mas simples verificação das informações do arquivo, o qual, como era de conhecimento do Fisco, continha omissão de registro.

Lembra que ao mencionar expressamente “criterioso rigor” na quantificação das mercadorias, a Portaria nº 445/98 não se referiu ao simples exame das informações constantes do arquivo eletrônico, certamente se referiu também ao exame de outros documentos emitidos pelo e para o contribuinte, sendo preciso fazer o cruzamento de tais informações a fim de verificar se de fato houve a omissão que autorizaria a presunção de ocorrência do fato gerador.

Pondera que a permissão de presumir a ocorrência do fato gerador não dispensa o fisco de comprovar minimamente a ocorrência da hipótese que autoriza a presunção, que neste caso é omissão de entradas ou de saídas. É somente com a comprovação da ocorrência das omissões que se pode presumir a ocorrência do fato gerador. Não se pode presumir a omissão. É preciso comprová-la.

E para comprová-la, salvo melhor juízo, diz que seria necessário que a auditoria fiscal se debruçasse sobre outros documentos a fim de constatar os fatos que imputou ao contribuinte, os quais acarretam inclusive a aplicação de pesadas penalidades. Além de provar o fato alegado pelos meios legais admitidos, é necessário também agir de forma motivada, isto é, não é possível exigir o tributo e aplicar penalidades sem a existência de uma situação concreta que possa ser considerada como contrária à lei, pois muito embora a presunção seja autorizada, ela também deve ser ponderada com o princípio da legalidade, da razoabilidade e da motivação.

Desse modo, tendo em mente o conceito de lançamento fiscal disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, vemos que na realidade o auto de infração impugnado apresenta uma situação diversa da verdade material, na qual não se verifica a concreta ocorrência do fato gerador do tributo, mas simples presunção de omissão de operações feita com base no exame de

informações insuficientes.

Afirma ser verdade que ao transmitir seus arquivos fora dos padrões exigidos pelo fisco, o contribuinte submete-se às penalidades previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, mas tais penalidades, como dissemos, são relativas ao descumprimento das obrigações acessórias e não à falta de recolhimento do imposto. Lembra que o fato imputado deve subsumir-se à norma correta, isto é, deve haver a verificação do fato material com o seu posterior enquadramento legal. O enquadramento legal, por sua vez, pressupõe a existência prévia da norma, que contenha a descrição do fato. Não é possível, portanto, enquadrar o fato numa norma cujo teor descritivo não guarde com ele qualquer relação.

Resume a situação concreta da autuada de que poderia ser enquadrada na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, mas nunca na hipótese de falta de recolhimento tributo. Comprova este fato as notas fiscais anexas e os relatórios e o próprio PAF nº 2330800020/20-2, onde é possível verificar de plano que os arquivos eletrônicos foram escriturados com omissões, que não significam omissões de operações sem nota fiscal, mas apenas falta de registro.

Pede pela a improcedência que se impõe, pois, constatado está que não há operações desacobertas de nota fiscal, mas tão somente falta de escrituração na EFD das referidas notas, não havendo que se falar em imposto devido.

Impugna em relação às exigências indevidas devido aos excessos na determinação da base de cálculo, pois a incidência de imposto sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular dentro do estado (CFOP 5152), sendo a apuração do preço médio com adição de MVA nas Infrações 01, 02, 03 e 04. Considera que há presença de exigências indevidas no lançamento fiscal, especialmente em relação à incidência do imposto sobre as operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular. Verifica-se nos anexos ao auto de infração boa parte das operações de entrada e saída praticadas pela autuada é referente a transferências realizadas com a matriz.

Explica que estas operações não são tributáveis, sobre elas não pode ser exigido o ICMS, conforme entendimento pacífico e sumulado do STJ e precedente julgado com repercussão geral pelo STF (Tema 1099) e Súmula nº 166 do STJ.

Acrescenta que o precedente do Tema 1099 foi julgado no ARE 1255885 RG / MS, cuja decisão transitou em julgado em 10/10/2020 conforme certidão de trânsito extraída dos autos que consta em anexo juntamente com o inteiro teor do Acórdão. Salienta que as questões decididas pelo STF com repercussão geral produzem efeitos “*ergas omnes*” e vinculam tanto o Poder Judiciário quanto as esferas da administração pública, como decorre da leitura do art. 102, § 2º da Constituição Federal.

Destaca ainda que o valor supostamente omitido das saídas apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no presente auto de infração é R\$ 1.427.517,19 dos quais R\$ 941.727,00 se referem a operações de transferência (CFOP 5152) entre matriz e filial praticadas no período, de acordo com o anexo “Cálculo da proporção de operações tributadas - Resumo por CFOP”, cujas notas fiscais como demonstrado deixaram de ser corretamente registradas nos arquivos eletrônicos.

Sobre estas operações, pontua que não são tributáveis, está sendo exigido indevidamente o ICMS, inclusive com adição de MVA calculado com base no preço da saída que em tese já contém o MVA. Com relação ao preço médio adotado para as saídas sabemos também que a Portaria nº 445/98 orienta sobre a determinação da base de cálculo do ICMS nos casos em for verificada a omissão de saídas mediante levantamento quantitativo de estoques. Consta no inciso I do art. 5º que deve ser considerado o preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês.

Consigna que se o valor utilizado na apuração é o valor das saídas, não tem cabimento aditar o MVA e ainda com o percentual vigente atualmente que em muitos casos é superior ao previsto na

legislação em vigor na época, sendo que, neste quesito o lançamento deixou de seguir a determinação do art. 22 da Lei nº 7.014/96 que estabelece o roteiro de procedimentos para determinação de base de cálculo do imposto, tomando como base o custo das mercadorias e não o valor da venda.

Discorre que em diversos itens compreendidos em gêneros alimentícios verificamos a adição do MVA à base 50% como ocorre por exemplo no biscoito de arroz (1), milho verde (138), sardinhas (14, 27, 178), açúcar (15, 271). Além disto, há indevida incidência da alíquota normal (18%) do imposto sobre mercadorias sujeitas à base reduzida tais como, óleo de soja (12% - art. 268, inciso XXII), derivados de leite (12% - art. 265, inciso XIX).

Ressalta que constam do levantamento quantitativo de estoques exigências indevidas de imposto sobre produtos isentos, como aqueles integrantes da cesta básica (arroz, feijão, farinha, farinha de mandioca branca e amarela, flocão de milho entre outros cf. art. 16, I, “a” da Lei nº 7.014/96 e art. 265, RICMS).

Acrescenta ainda que o autuante aplicou o MVA sobre todos os biscoitos comercializados pela autuada, inclusive aqueles de consumo popular, que não estavam na substituição tributária, de acordo com a exceção prevista no Anexo I do RICMS reproduzido abaixo relativamente aos produtos classificados na posição NCM 19053100: “Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo; (exceto dos tipos “cream cracker”, “água e sal”, “maisena”, “maria” e outros de consumo popular que não sejam adicionados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação”).

Pugna pela declaração de nulidade ou improcedência destas infrações, pois há erros visíveis no levantamento de estoques, além do fato de haver a exigência do imposto sobre operações de transferências o que contraria o entendimento da Súmula nº 166 do STJ e o entendimento fixado em tese de repercussão pelo STF no julgamento do Tema 1099, já citados acima.

Discorreu sobre **a juntada de documentos anexos ao Recurso Voluntário**. Ressalva que os documentos não são documentos novos só agora apresentados anexos ao recurso. Em verdade, como inúmeras vezes dito, os documentos foram apresentados pela primeira vez com a defesa, e em razão de não terem sido aparentemente acostados aos autos ou não terem sido apreciados, estão sendo reapresentados nesta oportunidade. Assim, não se pode aplicar ao caso a preclusão prevista no § 5º, do art. 123 do RPAF.

Observa ainda que na condição de documentos novos estão sendo apresentados os comprovantes de envio dos e-mails. Estes documentos são novos e se referem a fato superveniente, sendo a sua juntada permitida, conforme inciso II, do § 5º, do art. 123 do RPAF. Sustenta que fica requerida a juntada destes documentos ao processo para o fim de comprovar as alegações defensivas, e subsidiar a realização de diligência fiscal.

Diz necessitar **da necessidade de realização de diligência fiscal**, sendo imprescindível converter o julgamento do feito em diligência fiscal em razão de que documentos apresentados juntamente com a defesa não chegaram a ser apreciados pelo autuante nem pelo órgão julgador de base com fundamento no § 3º, do art. 123 do RPAF a realização de diligência fiscal para o fim de determinar ao autuante que (cf. art. 145, RPAF):

- a) examine as notas fiscais e os demais documentos apresentadas pela Recorrente que comprovam a inexistência de operações de entrada/saída desacompanhadas das notas fiscais;
- b) exclua do lançamento das exigências indevidas, tais como a cobrança do ICMS sobre as operações de transferência entre matriz e filial.

Aduz o direito da recorrente de produzir prova de suas alegações, reiteramos o pedido de conversão do feito em diligência fiscal para que sejam contempladas as razões defensivas e apreciadas as provas apresentadas pela autuada.

Defende quanto ao **excesso da multa e dos acréscimos moratórios – Cumulação indevida de**

multa com juros de mora e atualização monetária. Alega que há excesso dos acréscimos moratórios aplicados no auto de infração decorrentes da aplicação de multa no percentual de 100% e da cumulação indevida da taxa Selic cumulada com juros de mora. Disse que o percentual da multa aplicada (100%) é excessivo, e possui nítido caráter confiscatório, conforme entendimento já pacificado na jurisprudência dos Tribunais Superiores (RE 657372 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 10.06.2013).

Salienta que além da multa de mora, consta no auto de infração a exigência de acréscimos moratórios, que decorrem da indevida cumulação da SELIC com juros de mora, nos termos previstos no art. 102 do Código Tributário Estadual (Lei nº 3.956/81). Acosta jurisprudência do STF (STF. ARE 656195. Min. Rel. Luiz Fux. DJe 20/02/2013) onde veda a cumulação da Taxa Selic com qualquer outro índice de juros de mora, haja vista que a Selic por si só já tem a conotação de juros moratórios e/ou remuneratórios.

Reitera o pedido de exclusão ou redução dos acréscimos moratórios.

Concluiu, requerendo conhecimento do presente Recurso Voluntário para:

- a) declarar a nulidade de primeira instância, em razão de ter sido proferida com omissões e flagrante cerceamento do direito de defesa da contribuinte;
- b) declarar a nulidade do auto de infração em razão das irregularidades cometidas no processo, ou alternativamente, julgá-lo improcedente;
- c) sendo diverso o entendimento, converter o julgamento em diligência para determinar ao autuante aprecie os documentos apresentados;
- d) Pugna o envio de todas as intimações para a advogada subscritora no endereço constante do instrumento do mandato a fim de que a defesa do sujeito passivo que foi entregue à profissional não seja prejudicada por não tomar conhecimento dos atos praticados no processo;
- e) Pela juntada dos documentos anexos, ficando requerida a sua apreciação em prova das alegações defensivas, nos termos expostos acima.

Na sentada do julgamento do dia 11/09/2023, este colegiado converteu os autos em diligência ao autuante no sentido de:

“Considerando que na análise das provas do contribuinte no qual o mesmo alega que todas as infrações são de levantamento quantitativo com base na presunção legal, em especial à infração 2, de que o sujeito passivo não contabilizou as entradas e efetuou pagamento da mesma com recursos provenientes de operações de saídas.

Considerando que os arquivos da fiscalização (demonstrativos – fl. 14), não encontrei a planilha detalhada/analítica da proporcionalidade, pois foi constatada nesta infração em referência através do demonstrativo “Cálculo da proporção de operações tributadas – Resumo por CFOP”, que contém o percentual das operações tributáveis e não tributáveis, no entanto não consta a devida referência.

Considerando que a Instrução Normativa nº 56/2007, rege sobre a matéria da aplicação da proporcionalidade das operações tributáveis e não tributáveis, conforme transcrevo abaixo:

O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e considerando as decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF no sentido excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, desde que provados pelo contribuinte autuado por meio de dados e informações das operações mercantis que costumeiramente realiza; bem como a necessidade de orientar o procedimento fiscal relativo a essa matéria, resolve expedir a seguinte,

INSTRUÇÃO

1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.

3 - Não sendo obtidos ou apresentados pelo contribuinte dados que possibilitem o cálculo da proporcionalidade admitida nos termos do item 1, o preposto fiscal lançará o ICMS devido utilizando como base de cálculo o valor total da omissão de operações de saída apurada, devendo ser registrada no termo de encerramento de fiscalização tal impossibilidade, sob pena de não registro do auto de infração.

4 - Entendendo o preposto fiscal que, no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização, sob pena de não registro do auto de infração.

Considerando que existe várias decisões que foram aplicadas a proporcionalidade, no qual são excluídas do levantamento as mercadorias, conforme a Instrução Normativa.

Esta 2ª CJF decide converter os autos ao fiscal autuante no sentido de:

- Anexar o demonstrativo, uma vez que não foi localizado;
- Aplicar a proporcionalidade na forma das orientações da Instrução Normativa nº 56/2007;
- Fazer a informação fiscal, abordando todos os fatos da Instrução Normativa nº 56/2007;
- Revisar as argumentações do contribuinte, na peça recursal – pois alega que foram anexados todos os documentos de prova na Primeira Instância, trazendo aos autos a argumentação em sua informação fiscal, em especial quanto aos itens listados no recurso (“b”, “c” e “d”);
- Caso haja razão por parte do contribuinte, refazer os demonstrativos as demais infrações;
- Cientificar o recorrente do pedido de diligência com todos os papéis de trabalhos feitos, no prazo de 10 (dez) dias para se manifestar, caso queira;
- Não tenho nenhum fato novo a fazer, retornar os autos ao CONSEF para prosseguimento processual.”

Na conclusão da diligência, fls. 133/36, o autuante trouxe a descrição dos fatos e reproduziu as exigências feitas pela CJF. Passou a trazer as informações solicitadas:

1. Afirmou que anexou os demonstrativos;
2. Disse que a proporcionalidade foi aplicada na forma das orientações previstas na Instrução Normativa nº 56/2007, conforme o anexado nos autos, constante no arquivo “OS_50557720_AI_233-08-0020-20-2 Infração-04-05-02_Anexo_2019-02.pdf”, nas colunas “PerdaSetor” e “PerdaAdmit”, no grupo de omissões de saídas;
3. Constatou, na revisão, que algumas notas fiscais eletrônicas de venda ao consumidor emitidas em 2019, não constavam nos demonstrativos do levantamento quantitativo dos estoques. Anexou novos demonstrativos elaborados conforme o que determina as Portarias SEFAZ/BA nºs 445/98 e 159/2019, a Instrução Normativa SAT nº 56/2007 e os artigos 23-A e 23-B da Lei nº 7.014/96, no qual alteraram o valor da infração 1 para R\$ 86.312,09, infração 3 para R\$ 12.312,08 e infração 4 para 17.028,48;
4. Assinalou que não há em nenhuma das infrações constante no Auto de Infração, exigência de tributo sobre transferências de mercadorias. Acrescentou que, sobre a alegação de “excessos na determinação da base de cálculo”, em virtude da “apuração do preço médio com adição de MVA”, foi acrescentado ao preço médio o custo das mercadorias, só ocorrendo para as mercadorias cujas operações estão enquadradas no Art. 23-B da Lei nº 7.014/96.

Na manifestação do contribuinte, fls. 146/48 (frente e verso). Preliminarmente alega nulidade por flagrante violação ao direito de defesa devido à juntada tardia dos demonstrativos de cálculo da proporcionalidade e acrescentou que a intimação para nova manifestação não configura uma nova oportunidade de defesa, o que reforça o cerceamento de defesa. Discorreu sobre as infrações alteradas. Pontuou que na infração foram recalculadas após considerar as notas fiscais emitidas, reduzindo de R\$ 147.007,99 para R\$ 83.12,09. No entanto, disse que as correções feitas nas infrações 03 e 04 referente às omissões de entradas supostamente ocorridas em 2012, não guardam relação

com estas infrações ora discutidas, pois as mesmas decorrem da infração 02, não mencionadas pelo fiscal. Falou que as infrações 03 e 04 foram majoradas durante a diligência sem observância do procedimento legal, como determina o art. 156 do RPAF, que exige representação à autoridade competente para instauração de novo procedimento fiscal ante a evidência de agravamento da infração. Finaliza reiterando a nulidade do lançamento ou improcedência das infrações 02, 03 e 04.

Em nova informação fiscal, fls. 152-53, o autuante veio ratificando o procedimento e informou que as infrações foram detectadas mediante levantamento quantitativo dos estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme demonstrativos anexos, elaborados de acordo com as Portarias nºs 445/98 e 159/19, a Instrução Normativa SAT nº 56/2007 e os artigos 23-A e 23-B da Lei nº 7.014/96. Ressaltou que todas as exigências constantes na diligência expedida pela CJF, foram atendidas quando da produção da 2ª Informação Fiscal e, portanto, pugna pela manutenção do Auto de Infração, com as modificações apresentadas na informação fiscal anterior, dado que o contribuinte não apresentou qualquer fato novo nessa última manifestação.

É o relatório.

VOTO

No apelo recursal apresentado que visa modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado no valor de R\$ 187.507,74 decorrente de 04 imputações, todas de falta de recolhimento do imposto, sendo a **primeira** – omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, a **segunda** – diferenças de entradas e saídas de mercadorias, tendo exigência de maior expressão monetária – operações de entradas, a **terceira** – responsável solidário de mercadorias adquirida de terceiro desacompanhada de documentação fiscal das entradas de mercadorias sujeitas a ST e, **quarta** – antecipação tributária de responsabilidade própria em função de MVA, que adquiriu mercadorias desacompanhadas de documento fiscal.

O Recurso Voluntário apresentado conheço por estar devidamente adequado e cabível no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999.

O colegiado de piso manteve integralmente a autuação por entender que o autuado em sua impugnação não trouxe elementos capazes de elidir a autuação. Entendeu o relator, após rejeitar a nulidade suscitada, a autuação está devidamente aplicável aos dados confrontados pelo registro da EFD, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte, conforme o Art. 2º do Decreto nº 6.022/2007.

As razões postas nesta fase administrativa, a patrona do recorrente alegou:

- **nulidade da decisão recorrida por omissão e preterição do direito de defesa** da autuada por entender que tanto o fiscal autuante como a decisão recorrida não examinou as provas e documentos fiscais apresentados que foram enviados pelo e-mail.

Neste pedido de nulidade, não vejo como concordar com essa apelação, pois abrir todos os dois CDs (da impugnação – fl. 81 e do Recurso Voluntário – fl. 120) que constam os mesmos documentos. Pela leitura da informação fiscal e da decisão recorrida, percebe-se que tanto o fiscal como o relator de piso analisaram sim as documentações anexadas no CD (Impugnação). No entanto, voltei a verificar e observei não fazer sentido a anulação da decisão. Me convenço que a análise foi feita e que todos os demonstrativos estão na fl. 14 (CD). Rejeito a preliminar de nulidade.

- **inexistência de omissões de entrada ou saída de mercadoria sem nota fiscal**, por entender que as infrações imputadas foram com base na presunção de omissão de operações tributáveis de acordo com a Portaria nº 445/98. Afirma que detalhou com provas apresentadas no qual

esvazia completamente a exigência fiscal, pois sustentou que as operações estão devidamente acompanhadas das notas fiscais. Assinala que não realizou operações sem nota fiscal, sendo que o problema se deu devido às falhas na operação do seu sistema interno quando deixou de registrar notas de entrada e de saída nos arquivos eletrônicos. Salienta que ainda consta na autuação notas de transferência da matriz (a exemplo: *arroz caçarola* (26), *açúcar demerara união* (271), *macarrão espagete brandini* (333), *composto lácteo nutril* (504)) que deixaram de ser consideradas no levantamento de estoques tanto do ano de 2018 quanto do ano de 2019.

- que às exigências indevidas é devido aos excessos na determinação da base de cálculo, pois a incidência de imposto sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular dentro do estado (CFOP 5152), tendo a apuração do preço médio com adição de MVA nas Infrações 01, 02, 03 e 04. Destaca que o valor supostamente omitido das saídas apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no presente auto de infração é R\$ 1.427.517,19 dos quais R\$ 941.727,00 se referem a operações de transferência (CFOP 5152) entre matriz e filial praticadas no período, de acordo com o anexo “Cálculo da proporção de operações tributadas - Resumo por CFOP”, cujas notas fiscais como demonstrado deixaram de ser corretamente registradas nos arquivos eletrônicos. Sobre estas operações, pontua que não são tributáveis, pois está sendo exigido indevidamente o ICMS, inclusive com adição de MVA calculado com base no preço da saída que em tese já contém o MVA. Acrescenta ainda que o autuante aplicou o MVA sobre todos os biscoitos comercializados pela autuada, inclusive aqueles de consumo popular, que não estavam na substituição tributária, de acordo com a exceção prevista no Anexo I do RICMS reproduzido abaixo relativamente aos produtos classificados na posição NCM 19053100: “Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo; (exceto dos tipos “cream cracker”, “água e sal”, “maisena”, “maria” e outros de consumo popular que não sejam adicionados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação”).

Na análise da documentação acostada pela advogada, não encontrei conexão com a autuação, primeiro, porque a falha apontada do sistema interno do autuado é de responsabilidade da contribuinte, pois a autuação está conforme a legislação e, o recorrente até aponta que consta mercadorias isentas ou mercadorias de transferência, no entanto, para as mercadorias isentas, observei que o autuante descreve-as, mas o imposto está devidamente zerado, não cobrando do contribuinte o imposto referido, depois as mercadorias transferidas não foram registradas e por tal motivo computam a referida omissão, seja ela de entrada ou de saída.

Para questão da MVA aplicável, o fiscal autuante tem que verificar o preço médio das mercadorias, conforme demonstra os demonstrativos do CD anexado na autuação. Destaco também que a autuação utilizou os dados da EFD do contribuinte, conforme o art. 247 a 251 do RICMS, além do disposto no AJUSTE SINIEF 02/2009 (Cláusula décima terceira). Portanto, observa-se que a autuação seguiu a orientação da Portaria nº 445/98 (Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final), tendo contagem física de estoques de mercadorias da qual resultou o Auto de Infração obedecendo a legislação, implicando em aplicação de regular roteiro de auditoria, identificando, detalhadamente, por mercadoria, o movimento empresarial de entrada e saída que constatou as diferenças autuadas.

Percebo também que a equação matemática foi normatizada através do procedimento adotado no roteiro e método de auditoria aplicado, se a realidade encontrada do estoque final não estiver condizente com o estoque inventariado, tem-se objetivado a omissão de saídas de mercadorias (Infrações 01, 03 e 04) ou confirmação da presunção legal de omissão de saídas quando não elididas na forma legalmente prevista (Infração 02), não importando nem repercutindo nas infrações constatadas a matéria contida na Súmula nº 166 do STJ (alegação de transferência interna de mercadorias).

Conclui-se, então, que as quantidades de cada mercadoria devem constar nos registros da EFD de forma clara e precisa, fato este que a próprio Impugnante registra não ter efetuado, e a legislação não admite levantamentos físicos paralelos sem amparo legal para justificar

diferenças apuradas (como pretendido pela Impugnante/recorrente), quando a apuração se dá seguindo critérios aos quais o contribuinte deve obrigatoriamente cumprir.

Constata-se que o próprio recorrente confessa ter cometido as irregularidades, quando alega erro interno de seu sistema por não ter apurado a referida saída do exercício de 2018 para seguinte, tendo assim, evidenciado falta de registro na EFD, onde confirma inteiramente as infrações apuradas neste Auto de Infração ora discutido.

- a análise da juntada de documentos anexos ao Recurso Voluntário, sustentando que não se pode aplicar ao caso a preclusão prevista no § 5º, do art. 123 do RPAF. E necessidade de realização de diligência fiscal, sendo imprescindível análise dos documentos apresentados que não chegaram a ser apreciados pelo autuante nem pelo órgão julgador de base com fundamento no § 3º, do art. 123 do RPAF para o fim de determinar ao autuante que (conforme art. 145 do RPAF): *“a) examine as notas fiscais e os demais documentos apresentadas pela Recorrente que comprovam a inexistência de operações de entrada/saída desacompanhadas das notas fiscais; b) exclua do lançamento das exigências indevidas, tais como a cobrança do ICMS sobre as operações de transferência entre matriz e filial”*.

Para tal pedido de análise da documentação e conversão do PAF em diligência, este colegiado, em função do princípio da verdade material, converteu os autos em diligência para que o autuante reanalisasse, onde este relator solicitou: **a)** anexar o demonstrativo que não fora encontrado nos autos e no CD, sendo feito nas fls. 137 dos autos; **b)** aplicar a proporcionalidade conforme a Instrução Normativa nº 56/2007 e abordar sobre a mesma através de informação fiscal, sendo feita nas fls. 133/36, no qual informa redução da infração 1 e, majoração das infrações 3 e 4; **c)** revisar as argumentações do contribuinte rebatendo-as com informação fiscal, onde informou: **c1)** sobre a redução da infração 1 que inconsistências não observadas e, levantadas pelo contribuinte, no qual teve alteração; **c2)** reconhece também que realmente não constava o referido demonstrativo solicitação, mas informa e observado, que o fiscal aplicou sim a proporcionalidade, conforme as orientações previstas na Instrução Normativa nº 56/2007; **d)** informa que com a revisão, dos dados do contribuinte, feitas através da EFD, fora majorada as infrações 03 e 04, que desde já não concordo que este levantamento fiscal e, mantenho os valores que foram cobrados na lavratura do Auto de Infração, conforme o entendimento já exposto da Súmula nº 11 do CONSEF, pela não majoração do valor, após a lavratura do Auto de Infração; **e)** destacou que não consta mercadorias de transferência, sendo já confirmada por este relator, apesar de constar mercadorias com o CFOP descrito pelo contribuinte, na cobrança do imposto, os valores estão zerados; **f)** pontuou que seguiu todas as orientações regulamentares para a lavratura da autuação e da base de cálculo, conforme as mercadorias cujas operações estão enquadradas no Art. 23-B da Lei nº 7.014/96. Portanto, vejo como correta a verificação do fiscal autuante e, entendo que os elementos agora contidos nos autos sanam minha convicção, com fundamento no art. 147, I do RPAF.

Na manifestação do contribuinte, onde pede por nulidade devido à ausência dos demonstrativos, violando o direito de defesa, não concordo, pois os documentos acostados, confirmam a autuação em relação à proporcionalidade, que já tinha dado ao levantar o imposto a recolher das infrações, apesar da revisão feita pelo autuante, majorar algumas infrações, que no levantamento verificou a não cobrança de outras mercadorias. Sobre essa majoração já citei a Súmula do CONSEF (*“Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da **non reformatio in pejus**, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração”*), conforme entendimento da autuação que está limitada a primeira cobrança efetuada no Auto de Infração, peço que o autuante realize novo procedimento fiscal, em Auto de Infração Complementar, como determina o art. 156 do RPAF, que exige representação à autoridade competente para instauração de novo procedimento fiscal ante a evidência de agravamento da infração, o que foi solicitado pelo contribuinte, que a meu ver tem toda razão, neste caso, mas

não pela nulidade e, sim pelo complemento da exigência do imposto.

- Defende quanto ao excesso da multa e dos acréscimos moratórios – Cumulação indevida de multa com juros de mora e atualização monetária.

Informo que, a apreciação de ilegalidade relativa à cumulação de multa com juros de mora e atualização monetária não pode ser feita em foro administrativo (RPAF: Art. 167), pois o CONSEF não tem competência para tal ato por ser de esfera superior.

- Quanto ao pedido envio de todas as intimações para a advogada subscritora no endereço constante do instrumento do mandato. Digo que às intimações acerca devem atender às regras regulamentares a respeito, mas nada impede que cópia também seja endereçada a patrono do sujeito passivo.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, para tornar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no montante, conforme o demonstrativo abaixo:

INF	RESULTADO	VL HISTÓRICO	VL DO AUTUANTE	VL JULG-CJF	MULTA
01	PROC.PARCIAL/P.PARCIAL	147.007,99	86.312,09	86.312,09	100%
02	PROCEDENTE/N.PROVIDO	33.637,33	33.637,33	33.637,33	100%
03	PROCEDENTE/N.PROVIDO	4.460,40	12.312,08	4.460,40	100%
04	PROCEDENTE/N.PROVIDO	2.402,02	17.028,48	2.402,02	60%
TOTAL		187.507,74	149.289,98	126.811,84	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **233080.0022/20-5**, lavrado contra **HIPERMERCADO OUIROLÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 126.811,84**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 124.409,82 e 60% sobre R\$ 2.402,02, previstas no artigo 42, incisos III e II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Devendo instaurar no procedimento fiscal, para verificar, em Auto de Infração Complementar, em relação à diferença do valor cobrado a mais, conforme a diligência proferida, a salvo de falhas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS