

A. I. N° - 206878.0032/22-5  
AUTUADO - TELERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.  
AUTUANTE - ANALCIR EUGÊNIO PARANHOS DA SILVA  
ORIGEM - DAT METRO / INFAS VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNER 13/05/20204

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0084-02/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. OMISSÕES DE SAÍDAS. OMISSÃO DE ENTRADAS. **a)** PRESUÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA CONSTATADA POR OMISSÃO DE ENTRADAS; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPOSTO NORMAL; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. Ainda que reconheça a existência das omissões constatadas, a Impugnante busca justifica-las alegando que problemas no seu sistema interno provocou: **a)** falta de registro de documentos fiscais na EFD; **b)** erros na transferência de dados na troca de sistema e falta de transposição de saldo final de estoque. Impugnação desacompanhada de elementos de prova suporte das alegações defensivas, pois, tendo em vista que as regras específicas da EFD, a simples negativa de cometimento das infrações não desonera o sujeito passivo de elidi-las na forma legalmente prevista. Rejeitada a nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/12/2022, exige o valor de R\$ 384.893,99, em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 1 – 004.005.005:** 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.

**Período:** Exercício de 2017.

**Enquadramento legal:** Art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 13, inciso II da Portaria nº 445/98. **Multa** de 100%: Artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

**Infração 2 – 004.005.008:** 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.

**Período:** Exercício de 2017.

**Enquadramento legal:** Art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso I da Lei nº 7.014/96 c/c art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “a” da Portaria nº 445/98. **Multa** de

100%: Artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

**Infração 3 – 004.005.009:** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado.

**Período:** Exercício de 2017.

**Enquadramento legal:** Art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “b” da Portaria nº 445/98. **Multa de 60%:** Artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O patrono do autuado apresenta a Impugnação de fls. 40/67. Após reproduzir as infrações, diz haver inconsistências no levantamento quantitativo que afetam a certeza e liquidez do crédito tributário exigido e que “**o crédito tributário exigido encontra-se parcialmente decaído**, com fulcro no artigo 150. § 4º, do Código Tributário Nacional, CTN”

#### **DAS NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO: AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO**

Suscita nulidade diante da ausência de elementos mínimos para a constituição do crédito tributário, falta de fundamentação da acusação e da multa imputada, utilização de dispositivos legais genéricos, além de inconsistências no levantamento fiscal, que afetam a certeza e liquidez do crédito tributário exigido, bem como ferem as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Reproduzindo o art. 129, § 1º, II e § 2º do COTEB, ementas de decisões do CONSEF (Acórdão nºs 0224-12/19; 0146-12/17; 0066-01/17), citando, o art. 18, inciso II do RPAF, diz que “diante das inconsistências presentes no auto de infração que impossibilitam o exercício do contraditório e da ampla defesa, torna-se impossível ao contribuinte combater os pontos controvertidos se as informações são incertas, contraditórias, omissas e obscuras, ou mesmo se sequer existe fundamento jurídico para a acusação fiscal”, ele deve ser declarado nulo.

#### **DO ERRO DE DIREITO - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL GENÉRICA E INCORRETA (INFRAÇÕES 02 E 03)**

Reproduzindo o art. 18, IV, “a”, do RPAF, art. 6º, IV da Lei 7014/96, ementas de decisões do CONSEF (Acórdãos CJFs nºs 0341-11/18 e 0224-12/19), art. 217 do RICMS-BA, art. 142 do CTN, art. 130, II, do CONTEB, citar o art. 39 do RPAF: a) repete a alegação de mera indicação de dispositivos com regras gerais que não se aplicam aos fatos ocorridos no caso; b) que da leitura das descrições e dos enquadramentos legais se vê que não há elementos suficientes para se determinar com segurança qual a infração cometida; c) que não há demonstração da acusação fiscal presumida; d) destaca que os vícios presentes no Auto de Infração, não permitem a aplicação do § 1º, do art. 18 e do art. 19 do RPAF/BA, na medida em que a incorreção apontada não poderia ser corrigida durante a fase de instrução deste PAF, razões pelas quais se impõe a decretação de nulidade do lançamento fiscal, nos termos do artigo 18, VI, “a” do RPAF.

#### **DA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE FUNDAMENTO LEGAL DA MULTA APLICADA (INFRAÇÕES 01 E 02)**

Reproduzindo as infrações, o art. 42, III da Lei 7014/96, 39 do RPAF, citando o art. 142, do CTN, art. 18, IV, “a”, do RPAF, diz que padece de nulidade (aplicando-se a disposição do art. 112 do CTN), também pela aplicação de multa sem o devido fundamento jurídico, pois não especifica a hipótese legal, dentre as contidas nos dispositivos do enquadramento legal.

#### **DA DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO - ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Reproduzindo o art. 150, § 4º do CTN, parte do Acórdão CJF Nº 0248-11/22, excerto de doutrina a respeito, art. 2º da Portaria 445/98, pede seja analisada a decadência sob a ótica de quem reunia condições para exercer o seu direito, mas, ainda assim, preferiu não agir.

## DO MÉRITO

### DA INEXISTÊNCIA DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS

Caso sejam superadas as preliminares de nulidade e de decadência, informa que elaborou estudo analítico e minucioso quanto à movimentação das mercadorias e quanto ao levantamento fiscal objeto do auto de infração, conforme documento ora anexado (Doc. 04 - Conjunto Probatório composto de estudo analítico de movimentação de produtos, com respectivas justificativas, notas fiscais), detalhando cada mercadoria objeto da autuação, com as respectivas justificativas e documentos que evidenciam a inexistência de omissões de saídas e de entradas de mercadorias. Entretanto, considerando o exíguo prazo para defesa e o volume das operações objeto da fiscalização, protesta pela apresentação de outros documentos visando à comprovação das inconsistências contidas no levantamento fiscal e também para a demonstração de que inexistem as diferenças apontadas, em atenção ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo.

#### – DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE REMESSA DE PEÇA/MERCADORIA PARA CONSENTO.

Destaca que no levantamento de estoque elaborado, o i. Agente Fiscal contabilizou como entrada as operações de **retorno** de mercadorias enviadas para conserto na filial de São Paulo, bem como incluiu as operações de **remessa** de tais mercadorias à filial paulista. Afirma que o fiscal deixou de considerar: *(i)* as Notas Fiscais de entrada, que documentam o recebimento das mercadorias de seus clientes, para conserto; ou *(ii)* as Notas Fiscais de saída, que documentam a devolução das mercadorias consertadas aos clientes, o que exemplifica em relação ao código “0110010034 - ANEL OURO”, o i. Agente Fiscal concluiu que houve a suposta omissão de entrada de 1 unidade desta mercadoria.

Entretanto, a suposta omissão de entrada inverte-se, pois, conforme conjunto probatório anexo (Doc. 05 - Conjunto Probatório Código 0110010034), a d. Autoridade Fiscal incluiu no levantamento de estoque a Nota Fiscal de Saída nº 1.984, emitida em 04/01/2017, que se refere a retirada da mercadoria enviada para conserto pelo consumidor

Aduz que, como se observa nas telas colacionadas, no cupom fiscal, a natureza da operação advém da retirada de mercadoria para conserto pelo consumidor final e, por não fazer parte do estoque disponível da Autuada, tal operação não é registrada em seu controle. Portanto, constata-se que as omissões são meramente aparentes e que, na verdade, são oriundas da desconsideração de operações de entrada ou saídas de mercadorias para conserto, sendo que a correta apuração do levantamento fiscal evitaria a indicação de tais omissões, pois a situação se repete em diversas mercadorias indicadas no demonstrativo do débito fiscal, conforme consta do estudo analítico apresentado, (Doc. 04).

Assim, considerando que as diferenças encontradas são apenas aparentes e decorrem da desconsideração de operações de entrada e saída de peças para conserto, pede sejam afastadas as presunções de omissões de mercadorias e, caso se entenda remanescer diferenças de estoque, há que se considerar as operações de remessa e retorno de mercadorias para conserto ocorrem pela transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, hipótese em que não ocorre o fato imponível do ICMS, conforme pacificado pelo STJ (Súmula nº 166) e pelo STF (*Recurso Especial nº 1.125.133/SP - Tema Repetitivo 259, com o mesmo teor repetido na ADC 49*).

#### – ERRO MATERIAL NO PREENCHIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SALDO DO ESTOQUE.

Afirma ter identificado que uma pequena parte dos lançamentos remanescentes decorrem de mero erro material incorrido na entrega das obrigações acessórias, onde a Impugnante, conforme exemplifica em relação ao código “911696999 – BRICO PRATA”, por lapso, preencheu

equivocadamente o valor do saldo inicial de estoque na EFD transmitida, erro que não se sobrepõe à verdade material dos fatos ocorridos.

Diz que para tal item, em 03/07/2017 entraram 4 unidades que não saíram, sendo certo que o estoque final desta mercadoria foi de 4 itens. Porém, ao entregar a obrigação acessória referente ao exercício de 2017, constou equivocadamente o estoque final de 4 unidades, sendo uma distorção a ser corrigida, em atenção ao princípio da verdade material.

– ERRO MATERIAL NO PREENCHIMENTO DO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - CÓDIGO NO SPED.

Na análise também verificou que uma pequena parte dos lançamentos decorre de mero erro formal no preenchimento do SPED, o que também não acarreta a falta de pagamento do ICMS.

De acordo com a lista de Notas Fiscais de Saída disponibilizada pelo i. Agente Fiscal, é possível verificar que, para o código “0101220234 – ANEL OURO, 0,096 CT BRI, 16 UN PEDRAS BRA, 1 UN PEROLA”, foi considerada a NFC-e nº 1927, emitida em 01/07/2017. Contudo, de acordo com o “Histórico de Produtos” do código “0110283015 - ANEL OURO, 10 BRI, 1 PEROLA, 16 PEDRAS B”, para o período entre 01/01/2017 e 31/12/2017, a NFC-e nº 1.927 foi cadastrada na movimentação do estoque do código “0110283015”. Assim, considerando que o controle de estoque da Impugnante contém as informações como o número da nota fiscal que acobertou cada operação de saída ou entrada, torna-se viável identificar qual operação deu origem à esta suposta omissão, pois, de acordo com o controle colacionado, nota-se que a Impugnante incorreu em mero erro material ao preencher as informações no SPED, informando o código de mercadoria equivocado, situação que se repete com outras mercadorias

– DESCONSIDERAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA - READEQUAÇÃO DOS CÓDIGOS.

Além das evidências expostas acima, verificou que a Fiscalização não considerou operações de saída de mercadorias devidamente tributadas e registradas nas obrigações acessórias da Impugnante. Destaca que a Impugnante saneou o cadastro de produtos da companhia readequando códigos de alguns produtos e até que o sistema fosse atualizado, alguns produtos da Impugnante foram comercializados com o código antigo, algo que exemplifica em relação ao código “0101431464 - ANEL OURO. 1 BRI” que antes da readequação tinha o código “0110035013” (Doc. 08 - Conjunto Probatório Código 0101431464), mas, no levantamento quantitativo o i. Agente Fiscal só considerou as Notas Fiscais emitidas com o Código “0101431464 - ANEL OURO. 1 BRI”, de modo que foi encontrada divergência nas saídas de estoque. Contudo, tal divergência não existe, porque, conforme o “Histórico de Produtos” desta mercadoria, a Nota Fiscal de Saída nº 1.194, datada de 31/01/2017, não foi considerada nas operações vinculadas a este código. Nota ainda que o produto comercializado através da Nota Fiscal nº 1.194 fora vinculada ao controle de movimentação de estoque do Código 0101431464, ainda que o código constante no documento fiscal seja diverso.

Concluindo, requer seja conhecida e provida a impugnação, a fim de que:

- (i) preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do auto de infração, diante da ausência de elementos essenciais para a constituição do crédito tributário, bem como da ausência de fundamentação legal da infração imputada e da multa aplicada, o que que acarreta a falta de clareza e liquidez da exigência fiscal e, consequentemente, viola os princípios do contraditório e ampla defesa;
- (ii) seja reconhecida a decadência do crédito tributário exigido nos períodos de 01/01/2017 a 28/12/2017, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN;
- (iii) no mérito, seja julgada totalmente improcedente a autuação, tendo em vista que as omissões de saídas e de entradas apontadas no levantamento quantitativo de estoque inexistem, conforme documentação ora acostada aos autos;

- (iv) seja reconhecida a **não incidência do ICMS** sobre as operações de transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa autuada, sobre as quais eventuais diferenças de estoque não acarretam a incidência do imposto, mas, no máximo, multa pelo descumprimento e obrigação acessória.
- (v) Protesta-se pela posterior juntada de documentos que comprovem o alegado, os quais não puderam ser acostados neste momento, tendo em vista o grande volume de operações e a dificuldade do levantamento destes documentos, em cumprimento ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo.

Prestada informação fiscal às fls. 240/249. Após reproduzir as infrações e pontuar as alegações defensivas na mesma ordem da Impugnação informa que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias se constitui em uma modalidade de procedimento fiscal voltado para a conferência das entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em cotejo com os inventários inicial e final, em determinado período, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. Sendo constatada a omissão de saídas ou de entradas, são apurados os preços médios e encontrada a base de cálculo para se determinar o imposto devido. Os critérios e diretrizes direcionados à orientação dos trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais encontram-se definidas na Portaria nº 445, de 10/08/1998, orientação seguida no presente lançamento.

Informa ter aplicado o roteiro de auditoria de estoque fundamentado nas orientações contidas na legislação pertinente tendo por base as informações produzidas pelo próprio contribuinte, coletadas tanto na emissão de documentos fiscais, quanto nos lançamentos consignados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do estabelecimento, constatando as infrações consignadas no Auto de Infração.

Afirma não ter detectado eventuais irregularidades que possam elidir no todo parte do AI, ou da descrição das infrações, as datas das ocorrências e os demonstrativos indispensáveis para o esclarecimento dos fatos que motivaram o lançamento fiscal, conforme prescrição do § 1º, inciso III, e § 2º, do artigo 129 do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981 e que também cumpriu as determinações esposadas no artigo 39 do RPAF no que se refere aos requisitos exigidos em um Auto de Infração.

Refuta a alegação de nulidade do lançamento, já que não identifica inconsistência ou irregularidade para enquadramento em qualquer das hipóteses capituladas no artigo 18 do RPAF, como conduta passível de nulidade.

Salienta que as infrações estão caracterizadas. No que diz respeito, especificamente às *Infrações 004.005.008 e 004.005.009*, a autuada questiona o enquadramento no artigo 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, que qualifica como responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito a qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhada da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Ressalta que não lhe cabe avaliar teor de texto legal, pois sua função é cumprir ao que se encontra nele estatuído, em consonância com a natureza da atividade fiscal, que é vinculada à Lei e que ao contribuinte compete contestar a acusação fiscal, consubstanciada em farto material comprobatório apresentando elementos documentais de prova das ocorrências identificadas nos demonstrativos suportes da autuação, a fim de demonstrar o contrário, o que não ocorreu.

Assinala que a crítica quanto à inclusão do artigo 217 do RICMS-BA no enquadramento legal das infrações 2 e 3 não tem cabimento, posto que o teor do trecho deste artigo transscrito pela autuada não era o mesmo que vigorava à época do período fiscalizado – 2017. A redação atual do caput do artigo 217, reproduzida pela defesa, foi dada pelo Decreto nº 20.136, de 07/12/20, DOE de 08/12/2020, efeitos a partir de 08/12/2020, mantida a redação de seus incisos. A redação originária, efeitos até 07/12/2020, era a seguinte: “Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à

*escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70):”.* Não havia, portanto, qualquer menção à expressão “contribuintes optantes pelo Simples Nacional”.

De igual modo, afirma ser infundada a contestação da autuada no que tange ao inciso III do artigo 42, que estabelece multa de 100% para várias condutas de violação à legislação tributária. A arguição da falta de indicação da alínea específica em que se acha enquadrada, dentre as hipóteses elencadas no citado dispositivo legal, não procede, já que a conduta objeto da autuação encontra-se tipificada exatamente na alínea “g” do mesmo inciso III do artigo 42, a saber, a ocorrência de omissões de receitas tributáveis constatada por meio de levantamento quantitativo de estoque. Portanto, não há fator impeditivo ao exercício da ampla defesa e contraditório.

Salienta que a tese de extinção do crédito tributário por decadência, suscitada pela autuada, não procede, considerando que a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é 31/12/2017 e tanto a lavratura, quanto a ciência do Auto de Infração pelo sujeito passivo ocorreram em 29/12/2022, ou seja, dentro do prazo de cinco anos contados a partir da data de ocorrência, conforme prescrição legal.

Verifica que a defesa questiona também a inclusão de operações de remessa e retorno de mercadorias para conserto ou reparo no levantamento fiscal, afirmando que inexistem diferenças de estoque, ressalvando, ainda, que na hipótese de ainda permanecerem diferenças de estoque, deve-se levar em conta que essas operações ocorrem mediante transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Informa que na auditoria por levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, as operações de remessa e retorno de mercadorias para conserto ou reparo têm que ser mantidas no levantamento fiscal, uma vez que foram realizadas em conjunto com transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, como reconhecido pela própria defesa. Neste aspecto, a retirada dessas operações do levantamento fiscal e a manutenção apenas das operações de transferências podem ocasionar distorções, tendo em vista que as diferenças encontradas no estoque tendem a aumentar pelo fato de que ambas as operações serem interdependentes.

Do mesmo modo, as transferências também não podem ser excluídas do levantamento fiscal, tendo em vista que na apuração das diferenças quantitativas no estoque do estabelecimento não são considerados valores monetários, sendo relevantes apenas as quantidades de mercadorias. No caso específico, não há necessidade de se verificar lançamentos contábeis ou apurar se houve pagamento ou desembolso de recursos quanto às entradas de mercadorias, já que se trata de um roteiro de auditoria eminentemente de natureza fiscal. Este é o entendimento constante do ACÓRDÃO JJF N° 0122-03/21-VD.

Rechaça a alegação de erro material que teria ocorrido no momento da transmissão das obrigações acessórias, em que a autuada reconhece ter havido um lapso no preenchimento do valor do saldo final do estoque, causando repercussão no levantamento quantitativo de estoque. No exemplo dado, as quantidades informadas no estoque final do produto “911696999 – BRINCO PRATA”, no exercício de 2017, não correspondem às operações efetivamente realizadas, o que teria gerado uma distorção com repercussão nas diferenças apontadas no levantamento de estoque. Esta justificativa não pode ser acolhida, tendo em vista que no curso do procedimento fiscal e antes da lavratura do auto, constatou inconsistências na escrita fiscal da autuada, sendo esta intimada a fim de proceder à regularização da EFD, conforme documento enviado por DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico) no dia 23/11/2022 e recebido pelo destinatário no dia 25/11/2023. Termo de Ciência nº: 222910274278.

Repudia também a declaração da autuada de que a existência de erro material não causaria falta de pagamento do ICMS, fato que teria ocorrido quando do preenchimento de informações junto ao SPED, em que foi informado um código equivocado de mercadoria. Igualmente, repele a afirmação relativa a saneamento no cadastro de alguns produtos da companhia, razão pela qual foram necessárias readequações de códigos de alguns produtos e que até que o sistema fosse

atualizado, alguns produtos foram comercializados com o código antigo, que aparecem também nas respectivas notas fiscais, ocasionando diferenças de estoque no levantamento fiscal.

Reafirma ser inadmissível tal postura sem ter havido a devida retificação na Escrituração Fiscal Digital do estabelecimento, sendo que houve comercialização da mesma mercadoria com códigos diferentes no mesmo exercício, fato observado, inclusive, nas notas fiscais emitidas. A citada “readequação”, conforme narrativa da autuada, é um procedimento irregular, não admitida pela legislação específica e que realizou o procedimento fiscal a partir da descrição qualitativa de cada mercadoria constante nos cupons fiscais e nos lançamentos da Escrituração Fiscal Digital, realizada mediante informações prestadas pelo próprio contribuinte, em observância às regras estabelecidas no Ajuste SINIEF 02, de 3 de abril de 2009. De acordo com esta norma o contribuinte é o responsável pelos dados contidos nos documentos emitidos ou recebidos, além de classificações e ajustes efetuados e de outras informações de interesse fiscal, inclusive a codificação das mercadorias comercializadas. Ressalta mais uma vez que no curso da fiscalização detectou inconsistências na escrita fiscal da autuada e, antes da lavratura do auto, a intimou para regularização, mas, podendo, ela não corrigiu as inconsistências que alega oportunamente e na forma legal, de modo que, entende, que as alegações produzidas no corpo da defesa não passam de mero expediente procrastinatório, o que leva a reafirmar os termos da autuação e requer a procedência integral do Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Celso Ferreira da Cruz, OAB/SP 392.483, após concordar com o relatório, passa a tratar da Infração 01. Em sua defesa destaca: a) a decadência parcial, nos termos arguidos na Impugnação, qual seja, aplicando-se a contagem do prazo contido no § 4º, do art. 150 do CTN; b) no mérito, justifica e explica o argumento defensivo relativo às mercadorias dos seus clientes, recebidas e enviadas para conserto que, por ser de terceiros, de fato, não se registra no estoque da empresa autuada; c) também explica e reforça o argumento defensivo relativo às operações de transferência entre os estabelecimentos da empresa, que não se sujeitam à tributação.

É o relatório.

#### **VOTO**

Como acima relatado, contendo 03 (três) infrações, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$ 384.893,99, 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. 31-38, 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, têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 08-29 e CD de fl. 30), 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 suscitada pelo Impugnante, razão pela qual afasto a nulidade arguida, até porque: a) à época do cometimento das infrações a disposição do art. 217 do RICMS-BA alcançava todos os contribuintes inscritos na SEFAZ; b) pela descrição dos fatos se evidência o enquadramento legal das irregularidades constatadas, como previsto no art. 19 do RPAF.

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. 08-29 e CD de fl. 30), cujas planilhas identifica: NF, data de emissão, número, chave de acesso, UF, NCM, descrição da mercadoria, quantidade, CFOP, vlor item, BC ICMS, alíquota e vlr do crédito utilizado, alíquota e vlr do ICMS legal, valor do ICMS objeto da autuação.

Sem sentido lógico e jurídico a decadência suscitada, porque ainda que se trate de tributo originalmente sujeito a homologação dos prévios procedimentos que a legislação encarrega ao contribuinte, não tendo declarado em sua escrita fiscal as omissões de saídas de mercadorias tributáveis detectadas, não se aplica ao caso a regra especial de contagem de prazo contida no § 4º do art. 150 do CTN, como alega o Impugnante, mas sim a regra geral de contagem de prazo decadencial expressa no art. 173, I, do CTN, qual seja, cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a ciência expressa do Auto de Infração ocorreu em 29/12/2022, portanto antes do término do prazo do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário.

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;*

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

...

Como visto no relatório acima, ainda que reconheça existência das omissões constadas no levantamento fiscal e contrariando a disposição contida no art. 123 do RPAF retro exposto, apenas descrevendo 4 (quatro) exemplos, além das superadas arguições de nulidade, a Impugnação consiste em: **a)** negar a falta de recolhimento de ICMS pelo cometimento das infrações; **b)** alegar que as omissões decorrem; **b.1)** equívoco do Autuante ao não considerar a movimentação de mercadorias enviadas para conserto; **b.2)** erro que admite ter cometido informar o saldo inicial do estoque de mercadorias na EFD transmitida ao Fisco; **b.3)** desconsideração de notas fiscais de saída de mercadorias cujos códigos foram “readequados”, de modo que “até que o sistema fosse atualizado, alguns produtos da Impugnante foram comercializados com o código antigo, que constaram também nas respectivas Notas Fiscais; **c)** as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não se sujeitam a tributação pelo ICMS (Súmula 166, STJ).

Pois bem, observando que no curso da ação fiscal o contribuinte foi regularmente intimado para legalmente corrigir inconsistências em sua escrita fiscal (Termo de Ciência nº 222910274278 – fl. 07, dos autos), nada fazendo a respeito, 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 saneá-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 autuante ao contribuinte no curso do procedimento fiscal para apresentar justificativas acerca de irregularidades constatadas e que não foi atendido, 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 considerando toda movimentação física das mercadorias cujos registros são obrigatórios na Escrituração Fiscal Digital – EFD, incluindo-se as remessas/devoluções para consertos e transferências entre filiais que devem ser computadas no levantamento fiscal, como nesse caso, tem-se, sem se deixar lugar a dúvida, omissão de saídas de mercadorias (Infrações 02 e 03) ou confirmação da presunção legal de omissão de saídas quando não elididas na forma legalmente prevista (RPAF: Arts. 140 e 141 - Infração 01), 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 pelo Impugnante, as irregularidades que expressamente confessa têm-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 multa não pode ser feita em foro administrativo (RPAF: Art. 167).

As intimações acerca do PAF devem atender às regras regulamentares a respeito.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206878.0032/22-5, lavrado contra **TELERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 384.893,99**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 7,80 e de 100% sobre R\$ 384.886,19, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADOR