

A. I. N° - 206863.0005/21-4  
AUTUADO - MARISA LOJAS S.A.  
AUTUANTE - MAURÍCIO COSTA GOMES  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 24/07/2024

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0125-03/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS SUPERIOR À DAS ENTRADAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. O sujeito passivo logra êxito em elidir a parcialmente acusação fiscal. Em sede de Diligência, o Auditora Fiscal designada refaz o demonstrativo de débito com base na documentação fiscal apresentada pelo sujeito passivo reduzindo o valor da exação. Infrações parcialmente caracterizadas. Preliminar de nulidade rejeitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 15/09/2021, exige crédito tributário no valor de R\$ 382.840,99, em razão do cometimento das seguintes Infrações.

Infração 01 - **004.005.002** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2017. Exigido o valor de R\$ 99.927,80, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - **004.005.002.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2018. Exigido o valor de R\$ 183.804,01, acrescido da multa de 100%;

Infração 03 - **004.005.002.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2019. Exigido o valor de R\$ 99.109,18, acrescido da multa de 100%.

O Autuado impugna o lançamento, fl. 16 a 31, articulando os argumentos resumidos a seguir.

**DOS FATOS**

Afirma ser pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social o comércio varejista presencial ou não presencial de artigos de vestuário femininos, masculinos, infantil e acessórios, cama, mesa, copa e cozinha, e banho, tecidos, bolsas, calçados e acessórios, artigos de viagens, perfumaria, armário em geral, bijuterias, óculos e souvenires, papelaria, brinquedos, plásticos, material fotográfico, cinematográfico e fonográfico, CDs e DVDs, aparelhos telefônicos, livros e revistas, artigos para presente e decorações, máquinas e aparelhos de uso doméstico, nos termos do art. 3º, do seu Estatuto Social.

**PRELIMINARMENTE**

Nulidade do auto de infração por cerceamento ao direito de defesa.

Depois de destacar a tempestividade de sua Defesa, observa que o Autuante, no curso do procedimento de fiscalização, não foi intimado a prestar esclarecimentos e apresentar planilha contendo explicações sobre as discrepâncias constatadas nos supostos valores omitidos. Por esse motivo, infere-se que o Autuante desconsiderou a possibilidade de apresentação de esclarecimentos no sentido de demonstrar a inexistência das divergências apuradas.

Assinala que a Fiscalização não considerou em sua análise diversas notas fiscais relativas aos itens fiscalizados em razão de divergências de parametrização de códigos de produto, limitando-se à apuração dos SPEDs Fiscais dos períodos.

Afirma que não houve ausência do recolhimento de tributos, pois ao contrário disso, os tributos foram corretamente apurados e recolhidos, sem que houvesse qualquer omissão, conforme documentação amostral que será apresentada.

Registra que se a Autoridade Fiscal ainda necessitasse que fossem apresentados outros documentos para suportar as informações contidas em sua escrituração fiscal, deveria tê-la intimado com essa solicitação. Ao desconsiderar a possibilidade de intimação da Fiscalizada para apresentar outros eventuais documentos que fossem julgados necessários ao esclarecimento das divergências encontradas, a Autoridade Fiscal descumpriu a disposição contida no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o direito ao contraditório e ampla defesa.

Sustenta que houve violação ao disposto no art. 2º, do RPAF-BA/99. Esse dispositivo legal traz respaldo para aplicação do Princípio Constitucional do Contraditório e Ampla Defesa no âmbito dos processos administrativos federais.

Afirma que se faz relevante obrigatoriedade de observância a essas garantias Constitucionais nos processos administrativos porque, quando ausente, o direito de defesa específico do contribuinte ficará dificultado, caracterizando uma hipótese de nulidade do auto de infração, nos termos do art. 18, inciso II, do RPAF-BA/99.

Pondera que, sem ter sido intimada a apresentar outros documentos eventualmente necessários, ficou impedido de coletar os subsídios que supostamente estariam faltando para comprovar as informações reputadas como necessárias pela Autoridade Fiscal, razão pela qual restou cerceado o seu direito à ampla defesa.

Assevera que não teve conhecimento, nem também pôde apresentar qualquer subsídio adicional que pudesse atender às necessidades da Autoridade Fiscal, pois não tomou conhecimento dessa suposta necessidade de complementação das explicações.

Sustenta que apurou e recolheu devidamente os valores devidos a título do ICMS. O trabalho fiscal é de tamanha fragilidade que simplesmente desconsiderou isso, sem ter qualquer condição de entender a justificativa - provavelmente porque se trata de um erro incorrido pela fiscalização, o que é inadmissível.

Diz restar configurado, portanto, o cerceamento ao seu direito à sua ampla defesa, que teve contra si lavrado Auto de Infração por suposta falta de pagamento ICMS, quando na verdade efetuou os recolhimentos corretos, sem ter sido intimada a se pronunciar acerca de outros

documentos supostamente necessários a elucidar as divergências de informações constantes nas obrigações acessórias.

Por isso, assevera se fazer necessário que o presente Auto de Infração seja anulado, para que a seja regularmente intimado a apresentar os outros documentos que eventualmente ainda se façam necessários à elucidação das divergências entre os valores apurados na Escrituração Fiscal Digital - SPED

#### Nulidade do Auto de Infração em razão da ausência da devida fundamentação

Frisa ainda que além da nulidade acima tratada, o Auto de Infração é igualmente nulo pois não foi provido da devida fundamentação - o que acaba até mesmo refletindo em cerceamento de defesa. De fato, como se sabe, o lançamento tributário, nos termos do Código Tributário Nacional, é atividade privativa da autoridade administrativa, a quem compete constituir o crédito tributário. Continua aduzindo que, estabelecida tal premissa, tem-se que o Auto de Infração, ao revés ao quanto determinado, deixou de atentar para as especificidades que lhe são atinentes, na medida em que não lhe permite identificar a motivação e, consequentemente, as exatas infrações que ensejaram a sua lavratura. Em outras palavras, não houve a necessária demonstração da subsunção dos fatos supostamente verificados ao dispositivo legal apontado como fundamento para a aplicação da penalidade de que ora se cuida, o que é inadmissível. Arremata frisando que não poderia o Autuante, como fez, apontar algumas divergências havidas entre os registros de estoque e as entradas e saídas da, sem todas as informações para tanto.

Aduz que a autuação não pode se basear exclusivamente em suposições, ignorando toda a realidade documental apresentada e suprimida pelo contribuinte para privilegiar suposições. É dever do Fisco a profunda investigação para verificação das operações realizadas. E, em assim sendo o caso concreto, a situação dos autos fere frontalmente o princípio administrativo da motivação, o qual se refere à obrigatoriedade de os atos administrativos serem devidamente fundamentados, tanto em relação aos aspectos legais, quanto aos fatos a que se destinam.

Lembra que motivação dos atos administrativos, como se vê, é um dever do Poder Público e, no campo do processo administrativo, é corolário do princípio do devido processo legal.

Assinala que a ausência de motivação desencadeia a nulidade do ato, já que a inexistência de fundamentação, como no presente caso, implica não somente em vício de forma, mas também um vício de arbitrariedade, conforme elucida lição do jurista pátrio Hugo de Brito Machado Segundo, cujo trecho reproduz à fl. 22.

Revela que, por se tratar de procedimento administrativo, o princípio da motivação se encontra estabelecido, como regra geral, no art. 2º, VII, da Lei nº 9.784/99, o qual determina a obrigatoriedade da indicação dos pressupostos de fato e de direito que levaram à determinação da decisão.

Assevera ser evidente que carece de elementos capazes e suficientes para compreender os motivos pelos quais lhe é imputada a presente autuação, o que reclama, inevitavelmente, o reconhecimento de sua nulidade, por inobservância de seus requisitos essenciais.

#### MÉRITO

##### Da absoluta correção dos valores recolhidos a título de ICMS

Reafirma que, segundo a Autoridade Fiscal, foram detectadas divergências de entradas e saídas de mercadorias com base na análise dos registros de estoque constantes em sua escrituração fiscal, concluindo-se pela existência de suposta omissão de entradas e saídas, com a consequente falta de pagamento do ICMS.

Assevera está equivocada a conclusão encampada pelo trabalho fiscal, na medida em que, apesar da existência de divergências pontuais de informações lançadas nas obrigações acessórias, não houve omissão de entradas e saídas, com a desconsideração de algumas notas

fiscais, sendo certo que suas operações estão absolutamente corretas.

Diante das conclusões fiscais lançadas, certa da lisura de seus procedimentos, destaca que contratou uma auditoria independente - Audit Brasil (Destock) - que emitiu o Relatório de cruzamento de informações relacionadas à movimentação de produtos (Doc. 04), em que se analisou uma amostra de 06 dos itens cujas saídas/entradas teriam sido supostamente omitidas, demonstrando, a cabo, a existência de falhas a análise da fiscalização, com desconsideração de notas fiscais, como podemos observar dos trechos em destaque às fl. 23 e 24.

Observa que no Relatório anexo, fls. 88 a 108, existem divergências de códigos de itens para um mesmo produto, o que seria facilmente identificável num trabalho mais minucioso da fiscalização, bem como caso houvesse sido intimado a prestar outros esclarecimentos.

Destaca que a metodologia adotada pela fiscalização, não permite concluir que houve omissão em relação a entradas ou saídas de mercadorias, pois na verdade há meras divergências de códigos de produtos, sendo certo que todas as operações foram devidamente registradas. Se a Autoridade Fiscal tivesse analisado detidamente as operações, levando em consideração a descrição dos produtos, facilmente teria identificado as notas fiscais não consideradas/visualizadas. Assim, como concluiu o Relatório, cujo trecho reproduz à fl. 25.

Por isso, assevera que as divergências apontadas pela Autoridade Fiscal não prosperam e decorrem de equívocos incorridos pela Autoridade Fiscal na metodologia utilizada no trato das suas informações fiscais. Todos os produtos comercializados estavam acobertados de documentação fiscal (Nota fiscal) e devidamente registrados nas obrigações acessórias, porém, em razão da multiplicidade de itens e códigos, demandam uma análise individual, o que não ocorreu no caso concreto.

Observa que a partir de dados extraídos das obrigações acessórias em comento, o Autuante concluiu que supostamente teria ocorrido omissão de entradas e saídas, o que não guarda qualquer relação com o quadrante fático envolvido, e por isso não pode subsistir. Em outras palavras, eventual desencontro de informações de código de item não pode, em hipótese alguma, configurar automaticamente fato gerador do Imposto. Improcedente, por conseguinte, a acusação fiscal relativamente a esse ponto, sendo de rigor o cancelamento da respectiva exação fiscal.

Aplicação do princípio da verdade material - prevalência da hígida documentação comprobatória apresentada em detrimento à presunção da fiscalização.

Pondera aduzindo que mesmo não sendo os argumentos acima ventilados suficientes para o convencimento dos Julgadores acerca da necessidade de cancelamento do lançamento, o que se admite apenas por hipótese, outra observação há de ser feita no sentido de explicitar a incorreção da autuação.

Afirma que reforçou o conjunto probatório com os documentos anexados a esta impugnação, no sentido de demonstrar sua argumentação de inconsistências no trabalho levado a cabo pela Fiscalização, sendo certo que todas as operações de entrada e saída foram devidamente escrituradas em sua integralidade.

Assevera que todas essas provas concretas apresentadas dão a exata medida de que, de fato, a sua escrituração fiscal, no tocante às entradas e saídas questionadas na autuação, apesar de possuírem algumas incorreções de código de itens, não implicaram omissão de operações nem do *quantum* devido dos tributos do período.

Frisa que, em homenagem ao princípio da verdade material que norteia a condução e o desfecho do processo administrativo tributário, não caberia à Autoridade Fiscal simplesmente ignorar todos esses elementos e provas concretos apresentados e, calcado que está em puras presunções, lavrar a descabida autuação combatida.

Relembra que, sob o manto do princípio da verdade material, o julgador administrativo, para

formar sua convicção sobre o acerto de determinada exigência tributária, deve, antes de tudo, apegar-se aos elementos de prova apresentados pelo contribuinte, de modo que, a partir dele, exerça o juízo de valor necessário à manutenção, ou extinção, da cobrança fiscal. Tanto é assim que não é outra a função do processo administrativo tributário senão a busca pela verdade dos fatos tributários envolvidos. Nesse sentido, em relação ao dever da fiscalização de investigar as operações realizadas pelo contribuinte, bem como buscar a verdade material dos fatos ocorridos.

Revela que o entendimento doutrinário sobre a verdade material está em sintonia com o texto legal do art. 142, do Código Tributário Nacional, que trata expressamente do dever legal que a autoridade administrativa possui de realizar a formalização do lançamento de ofício sempre se comprometendo com a obtenção da verdade real (“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”), devendo, portanto, buscar e demonstrar os elementos de fato envolvidos na construção do fato gerador, afastando-se de presunções e de conclusões formalistas. Dessa forma, e em conformidade com referido princípio basilar do processo administrativo fiscal, é dever do agente público buscar a real ocorrência dos fatos praticados pela parte e a respectiva subsunção desse fato à norma tributária, desapegando-se de um formalismo exacerbado em desfavor do contribuinte.

Diz que no presente caso, é forçoso concluir que deverá prevalecer a materialidade que ora se apresenta, consubstanciada na vasta quantidade de provas apresentadas a fim de comprovar a veracidade e certeza da escrituração das suas operações.

Assinala que, no presente caso, confrontam-se dois pontos de vista antagônicos:

De um lado, temos a posição da Autoridade Fiscal materializada no Auto de Infração, a qual, baseada somente no formalismo, deixou de considerar notas fiscais de saída de diversos produtos, em razão da existência de mais de um código por item.

Do outro lado, a sua posição consubstanciada no laudo ora apresentado, que comprovam regularidade das suas operações de entrada e saída.

Sustenta que, analisadas ambas as posições à égide do princípio da verdade material, é evidente que a sua posição se apresenta muito mais crível e em consonância com referido princípio, pois, ancorada em elementos de prova concretos e que espelham a sua realidade contábil e fiscal, logrou êxito em comprovar o acerto dos valores recolhidos no período.

Arremata destacando que, à vista de todo o aqui exposto, notadamente em vista da aplicação do princípio da verdade material, é imperioso a decretação de procedência da presente impugnação e o cancelamento integral do auto de infração.

#### DA INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO

Frisa que diante de todas as alegações, argumentos e evidências já apresentados nos tópicos acima, a consequência lógica a que se chega é de que a multa de ofício não deve prosperar, pelo fato de não ter sido caracterizada a conduta infratora.

Registra que teve contra si lavrado auto de infração por acusação de falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrentes da falta de registro de saídas de mercadorias em valores superiores aos das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos anos de 2017, 2018 e 2019. E, com base nessas infrações que teriam sido cometidas, foi aplicada a penalidade constante no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrito: fl. 28

Assevera que tal acusação não tem cabimento, pois já demonstrou exaustivamente que, apesar da existência de divergências nas informações lançadas nas obrigações acessórias, não houve qualquer omissão. Portanto, pelo fato de não ter ocorrido qualquer tipo de pagamento a menos, a medida necessária a ser tomada no presente caso é o afastamento da multa de ofício.

Prossegue destacando que o valor em cobrança não corresponde à realidade dos fatos praticados, já que houve o recolhimento integral dos tributos em questão, portanto, afigura-se desarrazoada a cobrança de multa na ordem de 100% do valor original do crédito tributário que seria devido.

Afirma ser notório que a multa em cobrança é incompatível com os primados constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco, devendo ser prontamente cancelada.

Aduz que, na hipótese de remanescerem dúvidas acerca da natureza ou circunstância da matéria ora combatida, faz-se necessária a aplicação do art. 112, inciso II, do CTN, cancelando-se o auto de infração, eis que este versa exclusivamente sobre suposições de infrações e penalidades cometidas.

#### SUBSIDIARIAM ENTE: DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Pondera que na hipótese do não convencimento de suas alegações, a partir de todos os elementos de prova já apresentados (Relatório - Doc. 04), na forma do art. 123, § 3º, do RPAF-BA/99, requer seja o julgamento da presente impugnação convertido em realização de diligência, com o intuito de confirmar o quanto alegado. Além disso, verifica-se que o art. 38, da Lei nº 9.784/1999 (aplicável subsidiariamente), permite ao interessado que requeira diligências e perícias a fim de comprovar a veracidade de suas alegações defensivas.

Sustenta que a necessidade de conversão do julgamento em diligência, no presente caso, é imprescindível para que a Autoridade Fiscal possa apurar a veracidade das informações prestadas, especialmente para que o corpo fiscal tenha a oportunidade de cotejar as informações relacionadas com a conciliação dos códigos de item com os produtos e com as notas fiscais não consideradas no período autuado, no intuito de atestar que todas as operações de entrada e saída encontram-se devidamente escrituradas. Ressalta que, com a conciliação dessas informações em suas obrigações acessórias, verifica-se a integridade da escrituração das operações realizadas.

Registra ser justamente um trabalho minucioso como esse que a fiscalização deveria realizar ou, no mínimo, permitir em tempo razoável que assim o fizesse, ao invés de presumir que, pelo simples fato das informações constantes em suas obrigações acessórias e analisada pela Fiscalização, significaria que as supostamente houve omissões de saídas e entradas.

Observa ainda que o trabalho de comprovação da integralidade de escrituração das saídas e entradas, como foi feito na presente impugnação, além de afastar a descabida e equivocada presunção da Autoridade Fiscal, ainda corrobora a sua boa-fé em se esforçar ao máximo para levantar tais documentos, a fim de demonstrar a realidade dos fatos. Ademais, no caso em questão, a realização de diligência, além de extremamente necessária ao deslinde da controvérsia, não tem intuito protelatório e se mostra totalmente pertinente, de forma que, sem a qual, impossível seria atingir a verdade material, princípio no qual está calcado o pleno direito de defesa, conforme anteriormente mencionado.

#### DOS PEDIDOS

Diante das razões de fato e de direito expostas, requer o recebimento e conhecimento da presente Impugnação, para que:

Seja declarada a nulidade do presente Auto de Infração, com o seu consequente cancelamento, já que ausente a devida motivação, sendo que teve ainda cerceado o seu direito de defesa, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, e art. 2º, do Decreto nº 7.629/1999;

Caso não seja acatado o pedido acima, o que apenas se considera por hipótese, pugna pela improcedência do Auto de Infração, com o consequente cancelamento total da exigência, sob pena de violação ao Princípio da Verdade Material, uma vez que inexistentes as omissões apontadas;

Requer ainda o cancelamento da multa de ofício, tendo em vista sua indevida aplicação, ou, ainda, sua redução para um patamar que atenda aos contornos da razoabilidade e bom senso, postos pelo direito constitucional;

Subsidiariamente, na remota hipótese de pairarem dúvidas a respeito da higidez das alegações apresentadas, requer a conversão em diligência do julgamento da presente Impugnação, nos termos do art. 123, § 3º, do RPAF-BA/99, e art. 38 da Lei nº 9.784/99, a fim de que se apure, nos termos já requeridos, a exatidão da escrituração das saídas realizadas, bem como a correção das informações prestadas nas obrigações acessórias.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 113 a 114, articulando os seguintes argumentos.

Frisa, inicialmente, que o Autuado alega em sua defesa, “cerceamento ao direito de defesa”, fundamentando-se na tese de que a fiscalização deveria intimar o Autuado a prestar esclarecimentos sobre discrepâncias encontradas *durante* a execução dos trabalhos de Auditoria, sob pena de ser nulo seus resultados e ainda acusa a fiscalização de “limitar-se” à apuração dos fatos lançados no SPED.

Observa que o Autuado é signatário do SPED e realiza a Escrituração Fiscal Digital - EFD regularmente e, mensalmente, elabora e envia para a SEFAZ as EFDs e Notas Fiscais cumprindo assim o que manda o regulamento. Realiza a apuração do ICMS a recolher, mensalmente, e o recolhe, no valor que entende naquele momento ser o correto, cumprindo assim com todo o rito que preconiza o regulamento do SPED.

Registra que todas as Notas Fiscais, recebidas e emitidas pelo autuado foram anexadas as EFD e, portanto, não há por que se falar em “outros documentos eventualmente necessários”, conforme cita à fl. 19, último parágrafo.

Afirma que a EFD e Notas Fiscais, por si só bastam para alimentar os roteiros de Auditoria Fiscal de Estoques em regime fechado. Sendo assim, revela-se descabida a alegação de “cerceamento ao direito de defesa”.

Assinala que o Autuado, alega ter havido “ausência da devida fundamentação” dos valores cobrados, sustentando esta alegação ao fato de que a fiscalização se atreve apenas e exclusivamente em suposições, advindas do SPED, o que se configura uma ficção do Autuado, dado que a autuação foi realizada, não em suposições, mas nos fatos declarados nos Dados Informados pelo próprio Autuado em sua Escrituração Fiscal Digital - EFD e nas Notas Fiscais Eletrônicas - NFe anexadas.

Menciona que no Mérito, o Autuado traz à defesa um trabalho realizado por uma empresa de auditoria independente que, a partir de arquivos internos do autuado e de Sistema doméstico de controle de movimento de mercadorias, chegou a conclusões que defende devam ser aceitas pelo regulamento do SPED.

Esclarece que o SPED não recepciona os ritos praticados por tal sistema doméstico, onde se utiliza das mais diversas formas de codificações para os seus controles internos de mercadorias.

Registra que o Autuado confessa que mantém duas práticas, não recepcionadas pelo Regulamento do SPED que são, a manutenção de “mesmo produto com codificações internas diferentes” e que “existem de divergências de códigos de itens para um mesmo produto...”. Verdade se diga, o Autuado não enfrenta com a devida competência os créditos reclamados.

Assinala que se estar a assistir uma insistência do Autuado, não é a primeira vez, em tentar impor as regras internas do seu sistema de controle de mercadorias ao Sistema de Escrituração Fiscal Digital adotado e regulamentado pelo Estado da Bahia.

Observa não ser vedado aos contribuintes, desenvolver, carregar, implantar e usar sistema de controle de mercadorias divergente, na sua forma de tratar seus dados e informações, do SPED. No entanto, obrigatoriamente, quando da elaboração da Escrituração Fiscal Digital - EFD, reafirma, obrigatoriamente terá que cumprir o que manda o regulamento específico da EFD.

Explica que o Regulamento determina o que fazer e como fazer a EFD não recepciona codificações de mercadorias de forma confusa ou divergentes e nem sequer aceita unidades de

medidas divergentes sem os seus respectivos fatores de conversão. Quando estes estão ausentes o regulamento entende ser a unidade (valor 1).

Observa que o regulamento busca exaustivamente proteger as EFD contra informações dúbiais, confusas e conflitantes.

Esclarece não ser necessário à fiscalização recorrer a Sistemas Domésticos de contribuintes para sanar suas dúvidas durante a execução dos trabalhos de Auditoria, posto que se baseia na veracidade declarada das informações contidas nas EFD e Notas Fiscais.

Sustenta que o contribuinte é livre para usar sistemas domésticos, contudo terá que criar rotinas de compatibilização para que seus sistemas forneçam ao SPED as informações que ele pede e da forma que pede, tudo previsto em Regulamento.

Conclui confirmando os valores dos créditos exigidos e pugna pela procedência do Auto de Infração.

Essa 3<sup>a</sup> JJF converte os autos em diligência, fl. 117, para que fosse intimado o Autuado a apresentar uma planilha contemplando todas as mercadorias arroladas no levantamento quantitativo, com a devida comprovação documental, que possuam o mesmo código básico, ou seja, o código raiz que identifica a mesma mercadoria, porém com números de dígitos diferentes e possuam a mesma descrição da mercadoria.

O Autuante apresenta o resultado da diligência, fls. 120 e 121, sem, contudo, atender a solicitação e conclui confirmando os valores por ele apurado e lançados de ofício no presente Auto de Infração.

Em nova diligência essa 3<sup>a</sup> JJF solicita diligência à fls. 124, para que o Autuado fosse intimado, por Auditor Estranho ao feito, a apresentar uma planilha contemplando todas as mercadorias arroladas no levantamento quantitativo, com a devida comprovação documental, que possuam o mesmo código básico, ou seja, o código “raiz” identificando a mesma mercadoria, porém com números de dígitos diferentes e possuam a mesma descrição da mercadoria. Caso o Autuado atenda a solicitação, refazer o levantamento quantitativo efetuando o agrupamento de mercadorias, previsto do inciso III, do art. 3º, da Portaria 445/98, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias idênticas e que tenha o mesmo código “raiz”, mesmo que possuam número de dígitos distintos.

A Auditora Fiscal designada apresenta o resultado diligência às fls. 138 a 144, nos seguintes termos.

Depois de reproduzir o teor da solicitação de diligência relata ocorrências e estratégias adotadas para atendimento da demanda.

#### Alinhamento CONSEF x Fiscalização x Contribuinte

Destaca que, como a diligência em questão veio junto com outras cinco diligências do Conselho tratando da mesma matéria e para o mesmo contribuinte, qual seja o levantamento quantitativo de estoques da empresa MARISA LOJAS S/A, conduziu inicialmente um alinhamento entre a fiscalização (auditora estranha ao feito e supervisor da área) e o CONSEF, para que todas as dificuldades do que estava sendo solicitado fossem conhecidas e entendidas por todas as partes e para que uma solução conjunta fosse encontrada para o caso da MARISA. Assinala que inúmeras reuniões ocorreram também com os responsáveis pela área fiscal da empresa (cópias de e-mails anexas), com o intuito de entender a sistemática de codificação de mercadorias adotada pelo grupo em todo o Brasil e não apenas na Bahia, para que se pudesse chegar a uma solução viável relativamente aos seus estoques.

#### Problema geral do estoque da MARISA

Esclarece que a MARISA LOJAS S/A adotava, por ocasião dos exercícios fiscalizados no presente processo (2017, 2018 e 2019), uma sistemática de codificação das mercadorias comercializadas

onde o código utilizado no registro das entradas e aquele utilizado nas saídas (ou notas de entrada de emissão própria/devoluções), bem como nos inventários, eram divergentes entre si, ainda que com uma base comum.

Diz que para reforçar aponta alguns exemplos trazidos pela própria autuada no texto da sua Impugnação constante às fls. 16 a 31 do processo:

*Exemplo 01:*

*SHORTS MAS JNS CM CICLISTA RI. JAM. 36 -> código 1-10030077096;*

*SHORTS MAS JNS CM - CICLISTA RI, JAM, 36 código 00100300770996;*

*SHORTS MAS JNS C -> código 3007709 (padrão).*

*Exemplo 02:*

*MAIO FRENTE UNICA EST M09 RSE G código 0010032824803;*

*MAIO FRENTE UNICA EST M 09. RSE. G código 1-10032824803;*

*MAIO FRENTE UNIC código 3282480 (padrão).*

Observa que existem três formatos possíveis de codificação: o código padrão simples com sete dígitos, majoritariamente utilizado nas saídas, o código com 00100 à esquerda e mais oito dígitos (sete do padrão + um dígito verificador) e o código com 1-100 à esquerda com mais oito dígitos também, esses últimos geralmente utilizados nas entradas. Aparte a forma como são codificadas numericamente essas mercadorias, verifica-se também, o que é um complicador grave para os sistemas informatizados de modo geral, que não há consistência na forma como a mercadoria é descrita.

Explica que, como não tinham identidade numérica ou descrição idênticas, tais mercadorias não eram reconhecidas como um único item pelo sistema SIAF - Sistema Integrado de Auditoria Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que foi criado para leitura, interpretação e cruzamento de dados da EFD e NFe dos contribuintes, segundo à risca o que determina o Guia SPED quanto ao correto preenchimento de sua escrita fiscal.

Reproduz o que diz o Guia Prático SPED, especificamente quanto ao Registro 0200:

**REGISTRO 0200: TABELA DE IDENTIFICAÇÃO DO ITEM (PRODUTO E SERVIÇOS)**

Afirma que a identificação do item (produto ou serviço) deverá receber o código próprio do informante do arquivo em qualquer documento; lançamento efetuado ou arquivo informado (significa que o código de produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada das mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao fisco), observando-se ainda que:

Observa que o código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produto ou serviço) diferentes. Os produtos e serviços que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes. Em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade inicial e final no registro 0205;

Registra não ser permitida a reutilização de código que tenha sido atribuído para qualquer produto anteriormente. O código de item/produto a ser informado no Inventário deverá ser aquele utilizado no mês inventariado.

Menciona que a discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item ou discriminações genéricas (a exemplo de “diversas entradas”, “diversas saídas”, “mercadorias para revenda”, etc).

Revela que, na eventualidade de mudança de código de produto ao longo do ano, há previsão no GUIA Prático SPED para que isso seja informado (Registro 0205):

**REGISTRO 0205: ALTERAÇÃO DO ITEM**

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

Assinala que qualquer sistema informatizado, aliás, busca uma perfeita identificação entre os registros para assumi-los como coincidentes. Como “perfeita” entenda-se aqui 100% dos caracteres utilizados. Caso contrário, o sistema interpreta como itens distintos.

Destaca que, com essa escrituração defeituosa, pode-se assim dizer, um item adquirido não era entendido pelo sistema como o mesmo que foi vendido ou inventariado. Isso levou a auditoria a um resultado de omissões, tanto de entradas como de saídas, que não retratava a realidade do levantamento quantitativo do estoque da empresa.

Afirma que as quantidades de omissões apontadas pelo cálculo original estavam majoradas pela discrepância entre os códigos de entradas e saídas. Isso ocorria em todos os estabelecimentos do grupo, obviamente, já que se tratava de prática operacional de controle e codificação de mercadorias comercializadas, motivo pelo qual foi preciso abordar o tema amplamente.

**Solução adotada**

Inicialmente, destaca que, para plena compreensão da solução adotada pela fiscalização, é preciso reforçar que uma empresa desse porte comercializa mais de 50.000 itens e que a possibilidade de um agrupamento manual no SIAF é remota e, também, não compete à auditoria fiscal. Reitero que o que faz a Portaria 445/98 em seu Artigo 3º inciso III é que ela nos aconselha, a nós Auditores Fiscais, o uso do bom senso na eventualidade de se encontrar mercadorias com similaridades, ou distinções de cor e tamanho, que levem a crer tratar-se do mesmo produto e que devam, portanto, ser computadas conjuntamente.

Afirma não ser o caso da MARISA LOJAS S/A, cujo cerne da questão é a utilização de um padrão de codificação de itens que inclui zeros e traços em algumas operações/registros contábeis, além de dígitos verificadores ao final, e não os inclui em outros. Como já exposto anteriormente, e comprovado em cópias de e-mails anexas, foram muitos os encontros entre o Fisco e os prepostos fiscais do Contribuinte para que se chegasse a um entendimento sobre como corrigir esse desencontro de dados, de modo que se pudesse visualizar a real situação dos estoques da empresa.

Assinala que a única solução possível e cabível nesse caso foi a de intimar a Autuada para retificação da sua escrita fiscal (EFD) para que toda movimentação de determinado produto tivesse o mesmo código numérico, do inventário inicial ao inventário final, passando por todas as aquisições e vendas e/ou transferências nesse ínterim. Como não era possível mais ajustar as notas fiscais emitidas, a correção foi direcionada para os registros de entradas e inventários (vide cópia anexa da intimação).

Explica que a Autuada foi intimada a proceder à referida retificação, tendo-lhe sido concedido o prazo máximo de 90 dias para cumprimento da intimação.

**Dificuldades encontradas / Notas Fiscais de Devolução (emissão própria)**

Observa que ao realizar novo cálculo do estoque com os arquivos retificados, houve uma redução muito pouco significativa em relação ao resultado anterior. Um dos motivos imediatamente identificados foi o montante de notas de devolução de emissão própria, que continham os códigos utilizados nas entradas. Essas notas, muito comuns em redes de varejo desse porte, não podem ser alteradas, assim como aquelas de saídas, por serem documentos eletrônicos digitais, registrados automaticamente no momento da emissão no banco de dados da Receita Federal.

## Solução definitiva

Esclarece que a solução definitiva encontrada, então, foi uma planilha “DE-PARA”, onde todos os códigos utilizados para uma mesma mercadoria (vide exemplos do item 2) foram alinhados para que o sistema pudesse agrupá-los em um único item. O princípio foi o de limpar os zeros e traços à esquerda e o dígito verificador à direita e considerar apenas o código padrão de sete dígitos, conforme exemplos a seguir extraídos após novo cálculo.

Diz que se tomando como exemplo o SHORT e MAIÔ, o levantamento quantitativo de estoque é:

*SHORTS MAS JNS CM - CICLISTA RI, JAM, 36 -> código 0010030077096 -> omissão +2 (saída)*

*SHORTS MAS JNS CM CICLISTA RI. JAM. 36 ^ código 1-10030077096 -> omissão -2 (entrada) Total do grupo de código padrão 3007709 omissões zeradas*

*MAIO FRENTE UNICA EST M09 RSE G código 0010032824803 omissão +1 (saída)*

*MAIO FRENTE UNICA EST M 09. RSE. G -> código 3282480 omissão -1 (entrada)*

Total do grupo de código padrão 3282480 omissões zeradas

Registra que, após agrupados com o “DE-PARA”, o resultado final de omissões desses itens foi igual a zero, como se pode verificar nos prints das telas do SIAF anexos.

Informa que o resultado obtido a partir desse agrupamento nem sempre será igual a zero, pois eventualmente são identificadas omissões reais, comuns nos controles de estoque das grandes redes varejistas. O fato é que, após o procedimento, uma grande quantidade de mercadorias foi agrupada pelo código padrão ou raiz, reduzindo substancialmente a quantidade de omissões lançadas no Auto de Infração e, consequentemente, o valor cobrado de imposto por saídas não documentadas.

## Apresenta os Novos Resultados

Observa que o novo resultado obtido foi de uma omissão de saídas de R\$ 25.730,03 para a infração 01 (exercício de 2017), R\$ 27.138,91 para a infração 02 (exercício de 2018) e R\$ 44.181,36 para a infração 03, totalizando o Auto em R\$ 97.050,30, conforme demonstrativos anexos, fls. 150 a 170 e CD à fl. 170-A. Diz que o inteiro teor dos demonstrativos se encontra em mídia digital também anexa, fl. 170-A.

## Percentual de Quebra de Estoque

Assinala que respeito do percentual de quebra de estoque a que tem direito a Autuado, reafirma que foi concedido no valor de 1,18%, conforme item 4 do parágrafo 1º, do art. 3º, da Portaria 445/98, “varejo de moda”. Cópia da tela do sistema confirmando a execução segue anexa a esta Informação Fiscal.

Conclui frisando ter cumprido o objetivo da supracitada Diligência, concluo a presente Informação Fiscal.

O Autuado, intimado a tomar ciência do teor da Diligência apresenta manifestação às fls. 192 a 195, articulando os seguintes argumentos.

Menciona que foi determinada a conversão em diligência para que, após a prestação de esclarecimentos pela Impugnada, a Autoridade Fazendária refizesse o levantamento quantitativo das operações, efetuando o agrupamento das mercadorias que possuam o mesmo código “raiz” e refiram-se a mesma espécie de produtos.

Destaca que no curso da diligência o Auditor Fiscal designado procedeu o agrupamento determinado, reconhecendo a inexistência de omissões em relação à uma parcela substancial das operações autuadas e, com isso, reduzindo o montante do imposto exigido no presente feito, conforme se verifica à fl. 212, verso.

Cita o resultado da Diligência acostado às fls. 138 a 170 que, em que pese tenha reconhecido

expressamente a inexistência de parte da infração imputada, incorreu em algumas divergências que demonstram de forma cabal a nulidade do presente feito, bem como a patente falta de certeza e liquidez da exação.

Frisa que, uma vez oportunizada a apresentação da manifestação de que ora se cuida, vem, por meio da presente, expor suas razões em face da diligência fiscal, bem como reiterar os pedidos lançados por ocasião da Impugnação, requerendo que sejam acolhidas e, via de consequência, cancelado na sua totalidade o Auto de Infração combatido.

#### DA DILIGÊNCIA FISCAL

Sustenta restar inequívoca a irregularidade anteriormente cometida quando da lavratura do Auto de Infração, tendo sido imputado uma vultuosa monta sob alegada infração tributária que não se confirmou, sendo evidente que o lançamento do crédito tributário se deu com base em presunções e constatações equivocadas.

Registra a necessidade de reconhecimento dos vícios que permeiam o presente feito, inexistindo, por conseguinte, qualquer exação remanescente a ser exigida.

#### NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Frisa que, conforme exposto por ocasião da Impugnação, bem como se depreende das conclusões alcançadas na diligência fiscal, a Autoridade Fiscal incorreu em erro na apuração da base de cálculo, o que implicou em lançamento com valores muito superiores aos supostamente devidos. Em vista disto, vários itens da autuação foram cancelados, comprovando a sua boa fé e licitude dos atos praticados. Fato este que, claramente, demonstra a fragilidade da exação fiscal e, por conseguinte revela a iliquidez e incerteza da presente autuação, maculando-se de inafastável nulidade.

Revela que o ato processual administrativo-tributário, como qualquer ato jurídico, reclama, para ser válido e eficaz, os requisitos fundamentais de ser praticado por agente capaz, mostrar-se na forma prescrita ou não defesa em lei e conter objeto lícito, tal qual delimitado pela legislação. Se algum desses requisitos não for praticado o ato incorrerá em nulidade. E de acordo com o art. 142, do CTN, é requisito essencial do lançamento de ofício o cálculo correto e preciso do montante do tributo que a Autoridade Fiscal entende ser devido.

Prossegue destacando que, considerando o arcabouço fático e doutrinário mencionado, é certo concluir que o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal no presente caso está maculado de vício material que acarreta a nulidade de todo o trabalho fiscal visto que é manifesta a inobservância do art. 142, do CTN, em função do não atendimento aos requisitos essenciais para seu sustento.

Registra que o Resultado da Diligência não deixa dúvidas quanto ao erro incorrido, vejamos novamente alguns dos trechos que expressamente reconhecem tal situação:

*Como não tinham identidade numérica ou descrição idênticas, tais mercadorias não eram reconhecidas como um único item pelo sistema SIAF - Sistema Integrado de Auditoria Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - g.n.*

*“Isso levou a auditoria a um resultado de omissões, tanto de entrada como de saídas, que não retratava a realidade do levantamento quantitativo do estoque da empresa. (...)” - g.n. “Aquela quantidade de omissões apontadas pelo cálculo original estava majorada pela discrepância entre os códigos de entrada e saídas. (...)” - g.n.*

*“O fato é que, após o procedimento, uma grande quantidade de mercadorias foi agrupada pelo código padrão ou raiz, reduzindo substancialmente a quantidade de omissões lançadas no Auto de Infração e, consequentemente, o valor cobrado de imposto por saídas não documentadas” - g.n.*

Afirma que está claro que a autuação se encontra viciada, pelo erro na apuração do suposto

imposto devido, resultando em manifesta incerteza e iliquidez do crédito tributário.

Diz ser cediço que se admitir a manutenção da autuação nos moldes em que se encontra, representa negar vigência a todo o ordenamento jurídico preestabelecido para a constituição de créditos tributários e os requisitos legais do processo administrativo.

Destaca ainda que, neste cenário obscuro, ganha realce a necessidade de compreensão do lançamento tributário enquanto ato administrativo, onde é imperativo assentar a relevância da motivação como pressuposto essencial a validade, visto que o princípio da motivação, decorre no postulado de segurança jurídica inerente e essencial ao processo administrativo, sendo um de seus princípios basilares. Ademais, como bem afirma Raquel Cavalcanti Ramos Machado, a mera alegação do fato, sem a demonstração de sua ocorrência, não tem o condão de obrigar o contribuinte a comprová-la, a quem incumbirá demonstrar o vício na formação do ato administrativo.

Afirma não haver como negar os erros incorridos quando da constituição do crédito tributário, restando inequívoca a insubsistência das alegações fiscais. Desta feita, claro está que a presente autuação se encontra viciada, resultando em manifesta incerteza e iliquidez do crédito tributário, impondo-se o reconhecimento da nulidade e necessidade de cancelamento da autuação.

#### DA ABSOLUTA CORREÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE ICMS

Reafirma que, a Autoridade Fiscal no Resultado da Diligência asseverou que foram detectadas “omissões reais, comuns nos controles de estoque das grandes redes varejistas”, concluindo-se pela manutenção parcial da exação fiscal. No entanto, assevera restar equivocada a conclusão encampada pelo trabalho fiscal, na medida em que, apesar da existência de divergências pontuais de informações lançadas nas obrigações acessórias - já sanadas por ocasião da referida conversão em diligência, não houve omissão de entradas e saídas, sendo certo que suas operações da estão absolutamente corretas.

Reitera que, certa da lisura de seus procedimentos, fora acostado aos autos Relatório de Auditoria independente, produzido pela Audit Brasil (Destock), no qual fora demonstrado a inexistência de irregularidades nas operações autuadas, bem como, que todos os produtos comercializados estavam acobertados de documentação fiscal idônea e devidamente registrados nas obrigações acessórias. Ademais, os itens remanescentes em que supostamente teriam sido constatadas “omissões reais”, não passam de diversidades entre os tamanhos e as cores de mercadorias idênticas. Logo, eventual desencontro de informações de código de item ou descrição/nomenclatura de produtos não pode, em hipótese alguma, configurar automaticamente fato gerador do Imposto.

Diz restar incontrovertido que a acusação fiscal remanescente não merece prosperar sob qualquer prisma, sendo de rigor o cancelamento da respectiva exação fiscal.

#### CONCLUSÃO E PEDIDO

Arremata destacando que, por todo o exposto, é notória a divergência nas bases utilizadas pela fiscalização em dois momentos distintos, implicando em um descompasso mesmo após o cancelamento parcial da exação no âmbito da diligência fiscal.

Declara que no presente caso, é forçoso concluir que deverá prevalecer a materialidade que ora se apresenta, consubstanciada na vasta quantidade de provas apresentadas a fim de comprovar a veracidade e certeza da escrituração das suas operações. Ademais, é certo que tal divergência lastra de incerteza e iliquidez o crédito tributário exigido, não sendo possível proceder a manutenção da cobrança pretendida pelo Fisco.

Conclui assinalando que, em atenção ao Resultado da Diligência de fls. 138 a 170, adicionalmente às razões de fato e de direito outrora lançadas na Impugnação - que ora se reitera, é a presente para requerer que seja declarada a nulidade do presente Auto de Infração, com o seu consequente cancelamento total da exigência.

A Auditora Fiscal designada presta nova informação fiscal às fls. 232 a 235, depois de resumir a manifestação apresentada, articula os seguintes argumentos.

Inicialmente registra que salta aos olhos o pujante descompasso entre a área fiscal e o departamento jurídico da empresa.

Diz que, como se pode observar à fl. 139, no item 1. Alinhamento CONSEF x Fiscalização x Contribuinte da Informação Fiscal (IF) prestada em 31/10/2023 por esta Auditora, inúmeras foram as reuniões e conversas mantidas entre as partes envolvidas (mesmo que por WhatsApp ou e-mail, cujas cópias encontram-se anexadas aos autos), mais especificamente a autoridade fiscal, na figura desta Auditora estranha ao feito e do Supervisor de Varejo da IFEP Comércio Édison Lemos, e os representantes do Contribuinte, nas figuras da distinta funcionária Denise Ramos e do consultor terceirizado Carlos Índio, que realiza a Escrita Fiscal da empresa, tudo com o conhecimento desse egrégio Conselho de Fazenda.

Explica que o objetivo desses encontros foi o de esclarecer a problemática relacionada ao sistema de codificação de mercadorias da MARISA LOJAS S/A, bem como buscar uma solução que minimizasse os impactos dessas divergências (entre códigos de entradas e de saídas) na análise de estoque dos exercícios ora fiscalizados.

Assinala não haver necessidade de me alongar aqui sobre os detalhes técnicos da problemática em questão, visto que o fiz detalhadamente na informação fiscal.

Diz surpreendida, que o Contribuinte venha alegar erros por parte da fiscalização quando, na verdade, toda a área contábil-fiscal da Autuada não só admitiu os transtornos causados – para a própria empresa – pela adoção de medidas de codificação de mercadorias e controle de estoques nada eficientes e que contrariam a legislação vigente que trata da matéria em questão, como ainda colaborou exaustivamente na tentativa de remediar os efeitos de tais medidas.

Observa que, em dado momento, inclusive, fui informada de que uma mudança de padrões de codificação nas vendas ao consumidor (equipamentos PDV) estava em curso em todo o país, objetivando a sincronização dos códigos das saídas com aqueles das aquisições para evitar futuramente os problemas que a empresa enfrenta hoje nas auditorias fiscais de levantamento quantitativo de estoque, não só no Estado da Bahia como em outras unidades da Federação.

Reitera com toda convicção que não houve equívocos por parte da fiscalização, nem no momento da lavratura do auto nem na recente revisão fiscal, visto que os dados com os quais a fiscalização trabalha são extraídos das informações prestadas pelo próprio Contribuinte. Ocorre que os arquivos enviados pela empresa no primeiro momento apresentavam divergências entre os códigos utilizados para as entradas e aqueles utilizados nas saídas das mercadorias comercializadas. Intimados a corrigir essas diferenças, eles o fizeram e nós procedemos a revisão fiscal que culminou, inclusive, na redução do crédito originalmente lançado. Tudo dentro da normalidade e no mais estrito rigor do que rege a legislação vigente, sobretudo no que diz respeito à concessão de prazos e direito amplo à defesa.

Ressalta que quando optou por devolver o processo em diligência para a fiscalização, o CONSEF objetivou exatamente oportunizar ao Contribuinte a correção desses arquivos, com prazos elásticos e prorrogações quando necessário, justamente para que tivessem tempo suficiente de sanar os problemas das informações prestados na primeira EFD e eliminar todo e qualquer obstáculo remanescente à resolução definitiva do problema.

Afirma que o Autuado trabalhou com folga na retificação da sua Escrita Fiscal e na formulação da planilha “DE-PARA”, até mais que o normal permitido a outros contribuintes, de modo a corrigir os erros que cometiam então e que deram origem à primeira autuação.

Arremata assinalando que, em hipótese nenhuma pode o Autuado vir agora falar em nulidade desse processo.

Assinala frisando que, se a empresa apresenta problemas de comunicação interna, especificamente entre os departamentos jurídico e contábil-fiscal, que não se conversam, isso não pode servir de justificativa ou ser utilizado para condenar um trabalho feito com zelo, seriedade e estreita comunicação com a parte envolvida. O trabalho da fiscalização foi feito com cuidado técnico e integridade do início ao fim.

Esclarece que foram concedidos prazos elásticos para que as correções fossem realizadas e o resultado da revisão fiscal gerou uma substancial redução dos valores cobrados, conforme atestado anteriormente, restando omissões naturais desse segmento de comércio varejista.

Conclui ponderando, que espera ter reforçado o conteúdo de sua recente Informação Fiscal, conclui a presente afirmando que o Impugnante não apresentou fato novo ou prova documental que justificasse a modificação do crédito lançado e revisado, não havendo desta feita qualquer reparo a se fazer.

Na assentada do julgamento, em sustentação oral, o Patrono do Autuado, Dr. Lucas Pacheco Carvalho, OAB-SP nº 479.248, reafirmou todos os seus argumentos articulados em sua Impugnação e manifestação ulterior ao resultado da diligência realizada pela Auditora Fiscal designada.

## VOTO

O Autuado pugnou pela nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao seu direito de ampla defesa e falta de motivação alinhando os seguintes argumentos.

Questionou que, no curso do procedimento de fiscalização, não fora intimado pela fiscalização a prestar esclarecimentos e apresentar planilha contendo explicações sobre as discrepâncias constatadas nos valores omitidos, desconsiderando a possibilidade de apresentação de esclarecimentos no sentido de demonstrar a inexistência das divergências apuradas descumprindo a disposição contida no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o direito ao contraditório e ampla defesa.

Sustentou que não poderia o Autuante, como fez, apontar de algumas divergências havidas entre os registros de estoque e as entradas e saídas da, sem todas as informações para tanto.

Aduziu que a autuação não pode se basear exclusivamente em suposições, ignorando toda a realidade documental apresentada e suprimida pelo contribuinte para privilegiar suposições. É dever do Fisco a profunda investigação para verificação das operações realizadas.

Apontou iliquidez e incerteza do crédito tributário, assinalando se depreender das conclusões alcançadas na diligência fiscal, a Autoridade Fiscal incorreu em erro na apuração da base de cálculo, o que implicou lançamento com valores muito superiores aos devidos.

De início convém salientar, por importante, que durante o processo de fiscalização, que antecede a lavratura do Auto de Infração, ainda não se configura instalado o contraditório, uma vez que inexiste a formalização de qualquer acusação fiscal. Ademais, toda a apuração e levantamento fiscal são realizados com base estritamente nas informações fiscais constantes nas notas fiscais emitidas e destinadas ao estabelecimento fiscalizado, bem como, nos dados constantes em sua Escrituração Fiscal Digital - EFD que, pela legislação de regência, é dever do contribuinte enviar para esta SEFAZ, de forma escorreita e registrando fidedignamente todas as operações em cada período de apuração.

Não procede também a alegação de iliquidez e incerteza do crédito tributário, uma vez que a diligência fiscal em sua apuração agrupou mantendo o código “raiz” e a semelhança da descrição das mercadorias, de forma sistemática, as operações com todas as mercadorias, cujos códigos, apesar de distintos, por falha do Autuado em não manter a unicidade de código para cada item de mercadoria comercializada na forma da legislação de regência. Ademais, o Defendente ao ser devidamente intimado do resultado da diligência não apontou e nem comprovou, de forma inequívoca, qualquer inconsistência no novo demonstrativo de débito elaborado pela Auditora Fiscal designada. Portanto, resta atendido o quanto preconizado no § 1º, do art. 18, do RPAF-BA/99,

*in verbis:*

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

Lavrado o Auto de Infração o Autuado, na forma legalmente prevista e instalado o contraditório com o lançamento de ofício, foi intimado, tendo o prazo de sessenta dias para apresentação de sua Defesa.

Pelo expedito, entendo ultrapassada a preliminar de nulidade suscitada, por não vislumbrar, no presente caso, qualquer ofensa ao direito de ampla defesa do Autuado e, muito menos falta de motivação da autuação. Inexistindo também iliquidez e incerteza alguma no crédito tributário apurado.

Depois de compulsar os elementos que compõem o presente PAF, verifico que: *i*) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível; *ii*) foram determinados, com segurança, a infrações e o infrator; *iii*) foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; e *iv*) não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, bem como no transcurso de sua instrução o lançamento de ofício foi aperfeiçoado diante de documentação apresentada pelo Impugnante e ajustado pela Auditora Fiscal designada e, cientificado o Autuado na forma da legislação de regência. Portanto, o presente Auto de Infração se afigura revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente lançamento imputa ao sujeito passivo o cometimento de três de infrações pela falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2017 - Infração 01; de 2018 - Infração 02 e 2019 - Infração 03.

Em sua Defesa o Autuado aduziu estar equivocada a conclusão encampada pela fiscalização, na medida em que, apesar da existência de divergências pontuais de informações lançadas nas obrigações acessórias, não houve omissão de entradas e saídas, com a desconsideração de algumas notas fiscais, sendo certo que suas operações estão absolutamente corretas. Destacou que no Relatório que anexou às fls. 88 a 108, existem divergências de códigos de itens para um mesmo produto, o que seria facilmente identificável num trabalho mais minucioso da fiscalização.

Afirmou que a metodologia adotada pela fiscalização, não permite concluir que houve omissão em relação a entradas ou saídas de mercadorias, pois na verdade há meras divergências de códigos de produtos, sendo certo que todas as operações foram devidamente registradas, o que se a Autoridade Fiscal tivesse analisado detidamente as operações teria constatado.

Sustentou que as divergências apontadas pela Autoridade Fiscal não prosperam e decorrem de equívocos incorridos pela Autoridade Fiscal na metodologia utilizada no trato de suas informações fiscais e que todos os produtos comercializados estavam acobertados de documentação fiscal (Nota fiscal) e devidamente registrados nas obrigações acessórias, porém, em razão da multiplicidade de itens e códigos, demandam uma análise individual, o que não ocorreu no caso concreto.

O Autuante ao preceder a informação fiscal manteve a autuação, inicialmente esclarecendo que o Autuado traz à defesa um trabalho realizado por uma empresa de auditoria independente que, a partir de arquivos internos do autuado e de Sistema doméstico de controle de movimento de mercadorias, chegou a conclusões que defende devam ser aceitas pelo regulamento do SPED. Sustentou que o SPED não recepciona os ritos praticados por tal sistema doméstico, onde se utiliza das mais diversas formas de codificações para os seus controles internos de mercadorias. Frisou que o Autuado confessa que mantém duas práticas, não recepcionadas pelo Regulamento do SPED que são, a manutenção de “mesmo produto com codificações internas diferentes” e que “existem divergências de códigos de itens para um mesmo produto...”.

Esclareceu que o Regulamento determina o que fazer e como fazer a EFD não recepciona codificações de mercadorias de forma confusa ou divergentes e nem sequer aceita unidades de medidas divergentes sem os seus respectivos fatores de conversão. Quando estes estão ausentes o regulamento entende ser a unidade (valor 1). Observou ainda que o regulamento busca exaustivamente proteger as EFD contra informações dúbiais, confusas e conflitantes.

Em diligência solicitada por essa 3ª JJF, Auditora Fiscal estranha ao feito apresentou o resultado da diligência esclarecendo que a solução definitiva encontrada, então, foi uma planilha “DE-PARA”, onde todos os códigos utilizados para uma mesma mercadoria foram alinhados para que o sistema pudesse agrupá-los em um único item. O princípio foi o de limpar os zeros e traços à esquerda e o dígito verificador à direita e considerar apenas o código padrão de sete dígitos, conforme exemplos extraídos após novo cálculo. Registrhou que, após agrupados com o “DE-PARA”, o resultado final de omissões de vários itens foi igual a zero, como se pode verificar nos prints das telas do SIAF que anexou ao resultado da diligência fiscal.

Explicou que o resultado foi obtido a partir desse agrupamento nem sempre será igual a zero, pois eventualmente são identificadas omissões reais, comuns nos controles de estoque das grandes redes varejistas. O fato é que, após o procedimento, uma grande quantidade de mercadorias foi agrupada pelo código padrão ou raiz, reduzindo substancialmente a quantidade de omissões lançadas no Auto de Infração e, consequentemente, o valor cobrado de imposto por saídas não documentadas. Concluiu esclarecendo que foi concedido no valor de 1,18%, conforme item 4, do parágrafo 1º, do art. 3º, da Portaria 445/98, “varejo de moda” e apresentando novo demonstrativo com o resultado obtido: omissão de saídas de R\$ 25.730,03 para a infração 01 - exercício de 2017, R\$ 27.138,91 para a infração 02 - exercício de 2018 e R\$ 44.181,36, para a infração 03 – exercício de 2019, totalizando o Auto em R\$ 97.050,30, conforme demonstrativos anexados às fls. 150 a 170 e CD à fl. 170-A.

Depois de examinar os elementos que instruem os presentes autos, constato que o Autuado não logra êxito em suas alegações defensivas, eis que demonstra de forma inequívoca o desconhecimento de suas obrigações acessórias, precípuaamente a codificação das mercadorias que comercializa em seu estabelecimento, a qual dever ser única para cada item que opera.

Verifico que o Relatório de movimentação de produtos que apresenta, fls. 88 a 108, não serve de comprovação para os seus argumentos, haja vista que, ao contrário do que afirma, foi adotada metodologia que não coaduna com as exigências legais atinentes ao SPED e a Escrituração Fiscal Digital - EFD, uma vez que promove ajustes desvinculados de seus efetivos registros fiscais.

Deve ser destacado também que a origem das inconsistências apuradas no levantamento fiscal original decorreu de uma falha cometida pelo Autuado que registrou suas operações com códigos diversos para um mesmo item de mercadoria comercializada, em total desatendimento à legislação de regência. Ao passo que a apuração fiscal foi realizada exclusivamente com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Em que pese o não acolhimento pelo Autuado do resultado da diligência apresentado pela Auditora Fiscal designada, resta demonstrado nos autos que os ajustes e correções levados a efeito no refazimento do demonstrativo de débito respaldado no código “raiz” desconsiderando os demais dígitos que resultou no devido acolhimento dos códigos distintos para a mesma

mercadoria, equivocadamente utilizado pelo Impugnante em total desalinho com legislação, saneiam de forma segura e sistemática a errônea prática adotada pelo estabelecimento autuado. Além de se configurar como agrupamento de mercadorias consentâneo com o previsto no inciso III, do art. 3º, da Portaria 445/98, bem como, respeitado e aplicado o devido percentual de quebra de estoque, preconizado pelo item 4, do § 1º, do mesmo artigo, da aludida Portaria.

Consigno que o Defendente em sua contestação atinente ao resultado da diligência, apresentado pela Auditora Fiscal designada, não carreou aos autos menção elemento algum que maculasse os cálculos que discriminam e alicerçam os novos demonstrativos de débito, alegando, tão-somente e, sem qualquer comprovação efetiva, que as diferenças remanescentes decorreram de mercadorias de mesmas cores e tamanhos.

Pelo expedito, acolho o novo demonstrativo de débito efetuado pelo Auditora Fiscal designada acostado às fls. 150 a 170, que resulta na redução da exação para R\$ 97.050,30. Sendo R\$ 25.730,03 para a Infração 01, R\$ 27.138,91, para Infração 02 e R\$ 44.181,36, para a infração 03.

Em relação à solicitação para que fosse aplicada art. 112, do CTN, consigno que, no presente caso, se afigura inaplicável, em face da inexistência de dúvida alguma quanto ao cometimento da irregularidade.

O Defendente pugnou pelo cancelamento da multa aplicada ou pela sua redução para um patamar que atenda aos contornos de razoabilidades e bom senso, postos pelo direito constitucional.

No que concerne à aplicação da multa e respectivos consectários, saliento que estão em absoluta consonância com a Lei nº 7014/96. Ademais este Órgão Julgador não tem competência para reduzir o percentual ou afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Concluo pela subsistência parcial da autuação.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206863.0005/21-4, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 97.050,30**, acrescido da multa de 100%, no inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do item 1, da alínea “a” do inciso I, do art.169, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA