

PROCESSO	- A. I. N° 129711.0003/18-8
RECORRENTES	- UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0075-02/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/03/2025

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0038-12/25-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES EM EXERCÍCIO FECHADO. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A empresa não contestou objetivamente irregularidade dos dados extraídos da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, única com valor jurídico, limitando-se a negar o cometimento das infrações sob alegação de que as omissões apuradas decorrem de “erros sistêmicos” que cometeu ao efetuar sua escrituração fiscal. Restabelecida a exigência em relação ao exercício de 2014, tendo em vista que restou demonstrada a existência de intimação válida antes de decorrido o prazo decadencial. Infrações subsistentes. Reduzido o valor da Infração 01 após a apuração da perda prevista no Art. 3º, § 1º, X da Portaria nº 445/98. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO.** Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 05/09/2018, no valor de R\$ 2.211.015,13, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 01 - 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor inferior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2014 e 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.010.302,25, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 - 04.05.08: 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 estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2014 e 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 200.712,88, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0075-02/23-VD (fls. 213 a 227), com base no voto a seguir transscrito:

*“Conforme acima relatado, o processo em juízo administrativo veicula lançamento de ICMS e sanção tributária acusando o cometimento de duas infrações compreendendo os exercícios 2014 e 2015, cujo valor exigido foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoque 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. 02, 03, 05, 07, 09, 11, 13, 15, 17, 19, 21, 23, 26, 28, 30, 32, 34, 36, 38, 40, 42, 44, 54, 55, 57, 58, 139, 141, 173 e 203, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 05-52, e CDs de fls. 53, 56 e 134); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Ademais, tendo em vista: a) as disposições da seção XV do RICMS-BA que disciplina a Escrituração Fiscal Digital – EFD (arts. 247 a 256); b) que no curso da fiscalização e antes da lavratura do AI o sujeito passivo foi cientificado dos resultados prévios à lavratura do AI; d) que em atenção ao pedido formulado sob alegação de impossibilidade de análise dos arquivos em PDF foi entregue ao autuado cópias editáveis (Excel) dos demonstrativos suportes da autuação; e) quando necessária para convencimento dos julgadores, diligências foram deferidas, rejeito o pedido de nulidade formulado.

De igual modo, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos; considera-la destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que em existindo estão na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, bem como por considerar que tais documentos, em existindo, não compõem a exceção de apresentação posterior à oportunidade da defesa, como prevista no § 5º do art. 123 do RPAF, ademais de quando intimado para apresentar elementos de prova a sustentar alegações defensivas o Impugnante não atendeu à intimação, indefiro o pedido de diligência suscitado, com fundamento no art. 147, “a” e “b” do citado regulamento.

O Impugnante ataca o mérito do lançamento alegando que o Fisco desconsiderou vários acontecimentos típicos em sua atividade que interferem na quantificação de estoque (“erros sistêmicos”) e que resultam nas diferenças apuradas, tais como: erro de códigos em mercadorias semelhantes; devoluções de mercadorias vendidas; reclassificações de códigos; furtos; perdas; quebras; cobrança indevida de ICMS normal relativamente a mercadorias da ST; descasamento entre a data de entrada e saída da mercadoria, inconsistências entre os dados dos arquivos base da autuação e os que a autuada escriturou nas suas obrigações acessórias; erro nas informações contidas nos inventários e impossibilidade de exigência de ICMS na entrada de mercadoria “omitida” quando constatada no levantamento a saída do bem tributada.

De logo, ressalto tratar-se de 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).

Neste caso, cabe também frisar que o procedimento do qual resultou o AI deu-se mediante regular aplicação do roteiro de Auditoria de Estoque respaldado na Portaria 445/98, com base nos arquivos eletrônicos informados pelo sujeito passivo, contendo os registros de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, bem como nas suas NF-es de entradas e saídas, integrantes da base de dados da SEFAZ, única forma de escrituração fiscal em Direito admitida com valor jurídico para provar a favor e contra o contribuinte.

A auditoria foi efetuada através do Sistema Integrado de Fiscalização – SIAF, ferramenta fiscal que, sem modificar os dados registrados pelo contribuinte no SPED, cuja cópia da sua movimentação empresarial com repercussão tributária mensal é transmitida aos entes tributantes. Tais sistemas são os únicos legalmente permitidos, cuja validade jurídica provam a favor e em contra o contribuinte, repito.

Cabe ressaltar que a auditoria por levantamento quantitativo de estoque consiste em uma equação que a partir dos dados do estoque inicial, soma as mercadorias entradas, deduz o estoque final e que, no caso, para a Infração 01, a constatação é, em conformidade com o firme entendimento deste CONSEF, sem presunção e de efetiva comprovação de saída de mercadoria sem emissão de documentação fiscal e, para a Infração 02, de efetiva comprovação de entrada de mercadorias sem registro na escrita fiscal.

Assim, caso o contribuinte tenha registrado regularmente sua movimentação e cumprido suas obrigações tributárias (principais e acessórias), suas prévias providências com respeito aos tributos sujeitos à homologação, serão homologadas. Portanto, quando ocorre lançamento de ofício – como nesse caso – por óbvio, e tecnicamente, ocorre, por consequência, omissões com descumprimento de obrigação tributária principal, cabendo à Autoridade Fiscal, por dever de ofício, constituir o respectivo crédito tributário.

Conforme já aventado na apreciação preliminar, utilizando-se de expediente acautelatório por parte da

Autoridade fiscal até chegar ao resultado final, a auditoria contou com participação do sujeito passivo.

É que tendo em vista a colaboração determinada pelo art. 6º do Código do Processo Civil (que subsidiariamente se aplica ao processo administrativo) e especificada em direitos e deveres do administrado (arts. 3º e 4º da Lei nº 9.784/99, que embora regule o processo administrativo no âmbito federal, também se aplica ao processo administrativo dos demais entes federativos), seja na fase contenciosa em face da previsão constitucional do art. 5º, LIV e LV da CF/88, seja na fase procedural culminada pelo lançamento que estabelece a relação jurídica (ainda que predominantemente seja regida pelo princípio inquisitório) ocorreu com interação da autoridade fiscal autuante com o sujeito passivo.

Nesse sentido, cabe matizar que a colaboração e cooperação mútua devem existir em face do princípio da confiança e boa-fé que devem reinar entre a autoridade fiscal e o contribuinte, já que em face da ordem constitucional vigente, ambos estão estreitamente ligados com noções éticas, expedindo diretrizes comportamentais pautadas em valores reinantes na moral e bons costumes que orientam o agir da Administração Pública e que balizam o comportamento do contribuinte, pois, os atores envolvidos na relação obrigacional tributária respondem pela incolumidade do patrimônio alheio. Ou seja, a Autoridade fiscal pelo patrimônio particular e o administrado pelo patrimônio do público em geral, representado pelo bem e interesse comum, razão maior de existência do Estado e que a Administração, por comando da própria sociedade, tem a irrenunciável função de concretar.

Efetuado o lançamento, o art. 123 do RPAF assegura o direito de o sujeito passivo impugnar o AI de uma só vez, oportunidade em que, por imposição do ônus probatório, deverá pontuar e apresentar todas as provas que lhe favoreçam, sustentando seu direito. Ocorre que, como em outros autos relativos a exercícios anteriores lavrados contra si em idêntico procedimento de auditoria, esse sujeito passivo registra materialmente o mesmo argumento de erros e inconsistências nas informações que entregou ao Fisco cumprindo obrigações acessórias sobre sua escrituração fiscal, fonte em que apura os valores do ICMS de sua movimentação comercial.

Ora, considerando que: a) para as alegações de devoluções, reclassificações de códigos, perdas, furtos e quebras, justamente para efeito de controle do estoque e cumprimento das obrigações principais, a legislação do ICMS prevê a forma de registro fiscal-contábil; b) a EFD é a única forma de escrituração fiscal juridicamente admitida; c) os arquivos da EFD informados pelo contribuinte ao Fisco são cópias fieis da escrituração fiscal; d) embora intimado para fornecer os dados para atendimento do agrupamento de mercadorias semelhantes que alegou não ter sido considerado no levantamento quantitativo, o sujeito passivo não os apresentou, é de convir que, especialmente porque o Impugnante não objetivamente comprovou as alegadas inconsistências nos registros que efetuou na EFD para com a realidade dos seus fatos comerciais, não há sentido lógico nem jurídico para justificar as diferenças apuradas em procedimento fiscal cujo resultado decorre de equação matemática de dados apostos pelo próprio sujeito passivo.

Ademais, observo que com a inserção da Escrituração Fiscal Digital (EFD) pelo Ajuste SINIEF 02/09 e prevista no art. 247 do RICMS/2012, toda escrituração fiscal do contribuinte passou a ser feita por ele em ambiente digital que se culmina no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), administrado pela Receita Federal e compartilhado com as administrações tributárias estaduais. Neste aspecto, o autuado está obrigado à escrituração fiscal digital usando o SPED, único formato legal de escrituração fiscal-contábil para efeito de prova a favor do autuado, desde 01/01/2011.

É que tal sistema consiste na centralização da sistemática do cumprimento das obrigações - principais e acessórias transmitidas pelo contribuinte às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

No que interessa para o instante, com meus pertinentes destaques, o Ajuste SINIEF 02/09, dispõe o seguinte:

**Cláusula décima** O arquivo digital da EFD gerado pelo contribuinte **deverá ser submetido à validação de consistência de leiaute** efetuada pelo software denominado Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD que será disponibilizado na internet nos sítios das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB.

§ 1º O PVA-EFD também deverá ser utilizado para a assinatura digital e o envio do arquivo por meio da internet.

§ 2º Considera-se validação de **consistência de leiaute** do arquivo:

I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE;

II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas.

§ 3º **O procedimento de validação** e assinatura deverá ser efetuado antes do envio do arquivo ao ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

**§ 4º Fica vedada a geração e entrega do arquivo digital da EFD em meio ou forma diversa da prevista nesta cláusula.**

**Cláusula décima primeira** O arquivo digital da EFD será enviado na forma prevista no § 1º da cláusula décima, e sua recepção será precedida no mínimo das seguintes verificações:

- I - dos dados cadastrais do declarante;
- II - da autoria, autenticidade e validade da assinatura digital;
- III - da integridade do arquivo;
- IV - da existência de arquivo já recepcionado para o mesmo período de referência;
- V - da versão do PVA-EFD e tabelas utilizadas.

§ 1º Efetuadas as verificações previstas no caput, será automaticamente expedida pela administração tributária, por meio do PVA-EFD, comunicação ao respectivo declarante quanto à ocorrência de um dos seguintes eventos:

- I - falha ou recusa na recepção, hipótese em que a causa será informada;
- II - regular recepção do arquivo, hipótese em que será emitido recibo de entrega, nos termos do § 1º da cláusula décima quinta.

**§ 2º Consideram-se escriturados os livros e o documento de que trata o § 3º da cláusula primeira no momento em que for emitido o recibo de entrega.**

**§ 3º A recepção do arquivo digital da EFD não implicará no reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem na homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.** (grifos meus)

...

**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;

II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

...

**Cláusula décima quarta Para fins do cumprimento das obrigações a que se referem este ajuste, o contribuinte deverá entregar o arquivo digital da EFD de cada período apenas uma única vez, salvo a entrega com finalidade de retificação de que trata a cláusula décima terceira.**

Ora, a atual sistemática das informações fiscais tem a finalidade de possibilitar ao Fisco o conhecimento e o direto acesso à movimentação empresarial no que diz respeito às obrigações tributárias do contribuinte, de modo a que os procedimentos tributários regidos pelo princípio inquisitório, como é o caso do lançamento tributário de ofício, possam ser levados a cabo unilateralmente pela Administração tributária ativa, até sem a necessidade da participação do contribuinte, em certos casos.

Nesse contexto, é fato que a regular EFD oferece a possibilidade para o Fisco atuar de ofício no sentido de homologar ou não as prévias atividades do contribuinte com respeito ao ICMS e, quando a EFD se apresentar inconsistente nos termos do § 2º, da Cláusula décima do Ajuste SINIEF 02/09, ou seja, relacionadas ao leiaute do arquivo e não aos seus dados, intimar o contribuinte a regularizá-la.

Nesse sentido, ainda que não lhe seja obrigatório, por elogiável cautela, antes da lavratura do AI a Autoridade fiscal buscou esclarecer junto ao contribuinte fiscalizado a motivação das diferenças apuradas, tendo este informado registrar procedimento incompatível com a legislação a respeito, qual seja operações de saída/venda de mercadoria em momento anterior à escrituração da NF-e de entrada, o que demonstra o empenho da Autoridade Fiscal para levar excelência à auditoria entabulada pelo roteiro de quantitativo de estoque que, ao fim e ao cabo, resume-se à uma equação matemática que não leva a se constatar infração quando o sujeito passivo mantém seu movimento empresarial cumprindo as obrigações tributárias consoante à legislação pertinente, o que se há de refletir nas informações transmitidas pela EFD, única forma de escrituração fiscal legalmente permitida para produzir efeitos jurídicos, repito.

Assim, considerando: a) a boa-fé do sujeito passivo em declarar a correção do seu movimento comercial na EFD; b) que caso tenha prestado falsa informação, atitude com a qual não pode beneficiar-se em face de que a ninguém é permitido lucrar de sua conduta ilícita ou beneficiar-se de sua própria torpeza, princípio esparsamente acolhido pelo Direito brasileiro (CPC, art. 774; CC, arts. 150 e 1814); c) que ao contrário do pretendido, as alegações defensivas, bem como o histórico do contribuinte registrando mesmas alegações desde 2009 sem que, ainda que fossem verdade, resultam em manutenção de irregularidade procedural não corrigida a implicar em descumprimento de obrigação principal, tenho que sem objetar os dados da acusação fiscal como determina o artigo 123 do RPAF, as infrações 01 e 02 resultam subsistentes.

Quanto ao ônus probatório, ao Fisco cabe provar o cometimento das infrações, o que no caso foi feito com aporte de vasta documentação aos autos e que se vê claramente indicada e referenciada no índice que compõe a primeira folha do PAF.

Do mesmo modo, compete ao sujeito passivo comprovar, indubitavelmente, provar as alegações defensivas, apontando objetiva e analiticamente as irregularidades de dados que veja no procedimento fiscal, uma vez que este, sem os alterar, apenas esquematizou a escrituração fiscal produzida pelo próprio impugnante no sentido de homologar o cumprimento de suas obrigações tributárias principais, o que não ocorreu neste PAF, sequer em relação ao alegado “descasamento” e falta de agrupamento dos códigos de mercadorias semelhantes, ainda que para isso tenha tido a oportunidade requerida em pedido de diligência, quando regularmente intimado para tanto. Impõe-se ao caso em apreço, portanto, as disposições expostas nos artigos do RPAF abaixo reproduzidos:

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

*Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.*

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Quando da sua Informação Fiscal, a Autuante registrou que, embora já tenha lavrado autos semelhantes relativos aos exercícios 2009, 2013 e 2014 contra esse mesmo sujeito passivo, inclusive tendo ele quitado dois autos versando sobre a mesma matéria, o sujeito passivo seguiu laborando de forma contraria à legislação.

Nesse contexto, cabe observar que o presente PAF contempla os exercícios de 2014 e 2015, o que induz a um bis in idem relativo ao exercício 2014.

Contudo, tendo em vista a incidência da decadência que com fundamento no art. 173, I e 156, V, do CTN, de ofício reconheço para o crédito constituído relativo ao exercício 2014, em face da reabertura do prazo para apresentação de Impugnação cuja ciência ocorreu em 13/02/2020, a existência de bis in idem prescinde de apuração neste caso.

Por ser a penalidade legalmente prevista para as infrações constatadas, ter implicado em falta de pagamento de obrigação principal, ademais da falta de previsão legal para tanto na legislação do ICMS da Bahia, o pedido de cancelamento e/ou redução da multa aplicada resta prejudicado.

*As intimações relativas ao PAF devem atender à legislação da espécie.*

*Considerando a incidência de decadência para a exação tributária relativa ao exercício 2014, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

A 2<sup>a</sup> JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 237 a 250), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, após breve relato dos fatos, afirmou que não adquiriu ou vendeu mercadorias sem a emissão de notas fiscais, elencando supostas eventualidades atinentes à sua atividade, que causam o desencontro do estoque físico com o escritural, tais como venda de mercadorias com erro de código, registrando o código de um produto como se fosse de outro semelhante, e erro na venda através do leitor ótico, registrando a venda de 2 (duas) mercadorias parecidas com códigos diferentes como se fossem iguais.

Também suscitou como eventualidades as perdas resultantes de quebras, furtos internos e externos, perecimento de produtos, erros administrativos, fraudes por fornecedores, entre outros motivos, na Infração 01, cujo percentual de 0,62%, previsto na Portaria nº 445/98, é insuficiente para afastar as perdas no levantamento fiscal pois, segundo a Associação Brasileira de Supermercados – ABRAS, as perdas no varejo representaram, em média, 2,23% do faturamento das empresas no exercício de 2015.

Disse ter identificado divergência entre a numeração dos códigos de produtos registrados nos XMLs de notas fiscais de sua emissão, relativas a transferências de mercadorias, e aqueles escriturados no SPED Fiscal, relativo à sua estrutura com números “0” ou “1” na frente do código do produto, assim como divergências na estrutura dos códigos e descrições dos produtos constantes nas notas fiscais de entrada e nos cupons fiscais confrontados com o Registro C da EFD ICMS/IPI.

Asseverou que as notas fiscais que acobertaram as operações de transferências das mercadorias do Centro de Distribuição – CD foram emitidas com códigos de itens genéricos, tendo sido criado uma diversidade de códigos no momento do registro da entrada de mercadorias, especificando marca, modelo, cor e tamanho dos produtos.

Alegou a existência de erros nos Livros Registro de Inventário, transmitidos com dados incorretos, e solicitou a autorização para a retificação dos referidos livros em relação aos exercícios de 2013, 2014 e 2015, bem como a conversão do processo em diligência para consideração das perdas reais ou, pelo menos, deduzido o percentual previsto pela Portaria nº 445/98, e a autorização para apresentação dos arquivos do SPED Fiscal com as informações retificadas.

Defendeu ser impossível a exigência do ICMS por solidariedade das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no tocante à Infração 02, sendo necessário comprovar que o contribuinte substituto não efetuou o recolhimento do ICMS-ST na etapa anterior da operação, ainda que as mercadorias tivessem sido adquiridas sem documentação fiscal.

Sustentou que a fiscalização deveria ter comprovado a falta de recolhimento, sem presumir tal ocorrência, sob pena de ofensa ao próprio instituto da solidariedade, assim como aos Arts. 124 e 125 do CTN, devendo ser cobrado o imposto do contribuinte substituto, nunca do substituído, o qual apenas teria descumprido obrigação acessória.

Requeru o deferimento de concessão de autorização para transmissão dos arquivos retificadores da EFD ICMS/IPI, relativos ao período autuado, para ajuste das inconsistências que apurou e a comprovação de que não ocorreram operações de entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, e o reconhecimento da impossibilidade de utilização do instituto da solidariedade para exigência do crédito tributário relativo a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, consubstanciado na Infração 02.

Protestou pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, especialmente a prova

documental e diligência fiscal, caso necessário.

Em sessão de Pauta Suplementar, esta 2ª CJF decidiu converter o processo em diligência para designação de Auditor Fiscal para apurar os valores remanescentes da consideração do índice de perdas, previsto no § 1º, do Art. 3º da Portaria nº 445/98, em relação à Infração 01, para os exercícios de 2014 e 2015 (fls. 258 e 259).

A diligência foi atendida por Auditora Fiscal estranha ao feito, a qual apurou os valores remanescentes da Infração 01 após a aplicação do índice de perdas de R\$ 972.761,99, para 2014, e R\$ 1.003.191,14, para 2015 (fls. 263 e 264), apresentando novos demonstrativos (fls. 265 a 269 e mídia à fl. 277).

Intimado o Autuado via DT-e e os seus advogados mediante AR, o Autuado não se manifestou, tendo os seus patronos, apresentado documento de renúncia ao mandato (fls. 275 a 284).

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS e multa 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 inferior ao das entradas efetivas omitidas, bem como por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, na condição de responsável solidário, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, tudo apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2014 e 2015.

Constatou que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 2.674.548,02, conforme extrato (fl. 229), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Segundo a Decisão recorrida, a desoneração decorreu do entendimento de que o exercício de 2014 foi alcançado pela decadência, em face da reabertura do prazo de defesa determinada em diligência da 2ª JJF (fls. 165 e 166), cuja ciência ocorreu em 13/02/2020 (fl. 173).

Discordo veementemente de tal entendimento. A reabertura do prazo para apresentar nova defesa não anula a ciência da lavratura realizada regularmente em 20/09/2018, quando os anexos foram entregues em formato “pdf” editável, em que o Autuado não estava impossibilitado de efetuar a sua impugnação, servindo a nova entrega em formato “excel” apenas como forma de facilitar o exercício da defesa do Autuado.

Assim já me manifestei no Voto Vencedor que prolatei no julgamento do Auto de Infração nº 206896.0009/17-5, Acórdão CJF nº 0368-12/22-VD, cujo excerto transcrevo abaixo:

*“A decadência é um instituto de suma importância no direito tributário pátrio, que possui o condão de dar segurança jurídica aos contribuintes, estipulando um lapso de tempo para que o Estado efetue o lançamento para exigir o tributo não pago.*

*Inicialmente devo destacar o disposto na Súmula nº 12 deste CONSEF, in verbis:*

*“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.”*

*Está cristalino que a referida Súmula define a ciência ao contribuinte da lavratura do Auto de Infração e, embora não tenha se manifestado em relação ao seu pressuposto de validade, é lógico que este deve ser observado. Entretanto, este pressuposto de validade está vinculado ao seu aspecto formal, ou seja, se o contribuinte tomou conhecimento do lançamento, e não ao seu aspecto material, afinal não há neste momento a análise sobre a nulidade ou a improcedência do lançamento.*

*Se, hipoteticamente falando, já que não é o que ocorreu no presente caso, conforme explicarei adiante, faltar ao lançamento alguma informação indispensável, inclusive a entrega dos seus demonstrativos, o que se deve discutir é a nulidade ou a anulação do lançamento, nos termos dos Arts. 18 e 39 do RPAF/99, nunca tratar do*

instituto da decadência.

Conforme expressamente disposto na ciência ao Autuado do Auto de Infração, com confirmação de recebimento em 30/06/2017, via o SEDEX dos Correios (AR 417500783BR), foram entregues os seguintes documentos e arquivos: Cópia do Auto de Infração/Termo de Encerramento–Fiscalização Estabelecimento//demonstrativo de débito/2º termo de intimação para apresentação de documentos e arquivos magnéticos – sintegra/efd/mfd/demonstrativo de saídas de produtos tributáveis fl com icms a menor 2012 à 2015/demonstrativo de vendas através de cartões com icms a menor – 2012 à 2015/demonstrativo da antecipação parcial 2013 à 2015/multa por omissão de dados nos arquivos magnéticos – exercício de 2012/relação dos arquivos recepcionados/relatório da dma consolidada 2012/envelope contendo cd com arquivos eletrônicos/recibo de arquivos eletrônicos (fls. 38 e 39).

Portanto, considerando o dies ad quem de 30/06/2017, passo a analisar qual o dispositivo que se aplica a cada infração, de forma a definir o dies a quo, se o Art. 150, § 4º, ou o Art. 173, I do CTN.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no Art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do Art. 150, § 4º do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no Art. 173, I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

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

Logo, deve ser aplicada a regra do Art. 150, § 4º do CTN, ou seja, contagem iniciada a partir da ocorrência do fato gerador para as Infrações 01, 02 e 04, as quais são relativas a operações declaradas pelo Autuado em sua escrituração, mas cujo ICMS não foi recolhido. Neste sentido, o Recurso de Ofício deve ser provido em relação às operações ocorridas a partir do mês de junho de 2012, com vencimento do recolhimento não efetuado previsto para momentos após 01/07/2012.

Neste diapasão, somente deve ser mantida a declaração de decadência em relação à ocorrência do mês de janeiro de 2012, no valor de R\$ 34,42, na Infração 02, sendo esta Infração julgada procedente em parte no valor de R\$ 27.933,93, e as Infrações 01 e 04, julgadas procedentes, nos respectivos valores de R\$ 9.716,33 e R\$ 12.094,29.

Por outro lado, deve ser aplicada a regra do Art. 173, I do CTN, ou seja, contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, e, portanto, seriam decaídas apenas as operações relativas a fatos geradores ocorridos anteriormente a 01/01/2012, tanto para a Infração 03, as quais são relativas a operações não registradas pelo Autuado em sua escrituração, quanto para a Infração 05, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Neste sentido, não há decadência para ambas as Infrações 03 e 05, devendo o Recurso de Ofício ser provido em relação às mesmas, sendo ambas julgadas procedentes nos valores respectivos de R\$ 62.073,94 e R\$ 134.036,37.

...

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, de forma a restabelecer quase que integralmente o valor do Auto de Infração, salvo em relação ao valor de R\$ 34,42, na Infração 02, em relação ao mês de janeiro de 2012, alcançado pela decadência.”

Quanto à suposta existência de autuação anterior no exercício de 2014, efetuei consulta ao Sistema INC e verifiquei que tal informação é infundada, pois não há nenhum outro Auto de Infração lavrado para exigir ICMS relativamente a levantamento quantitativo de estoques referente ao exercício de 2014.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, de forma a restabelecer a exigência em relação ao exercício de 2014.

Passo então a analisar o Recurso Voluntário.

Indefiro o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção, não tendo sido apresentado nenhum outro documento ou prova após a impetração do Recurso Voluntário, exceto a renúncia ao mandato dos patronos do Autuado.

Ressalto que os livros empresariais servem como meio de prova contra o Autuado, nos termos do Art. 226 do Código Civil e do Art. 417 do Código de Processo Civil, somente podendo ser desconstituídos por prova cabal do equívoco porventura cometido, o que não foi apresentado pelo Autuado.

Por determinação da 2<sup>a</sup> JJF, inclusive, foi efetuada diligência para que o Autuado indicasse “*as mercadorias e respectivos códigos de possível agrupamento na forma prevista no Art. 3º, III, da Portaria nº 445/98*”, sendo concedido o prazo de 30 (trinta) dias para cumprimento, mas, mesmo tendo decorrido mais de 60 (sessenta) dias, o Autuado não se manifestou e, também, não trouxe tais informações em seu Recurso Voluntário.

Não houve autorização da Autuante para a retificação dos arquivos do SPED/EFD, inclusive Livro Registro de Inventário, tendo em vista que o Autuado não comprovou a sua imprescindibilidade, mesmo após a retro citada diligência.

Saliento que as informações arroladas no Livro Registro de Inventário devem ser obtidas mediante contagem física a ser efetuada anualmente ao fim do exercício fiscal, não podendo ser modificadas posteriormente ao bel prazer do Autuado, sem prova inequívoca dos erros porventura cometidos.

Não há nenhum sentido lógico na alegação de impossibilidade de exigência de ICMS por solidariedade das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, objeto da Infração 02.

Se a autuação decorreu exatamente da comprovação da aquisição de mercadorias sem documentação fiscal, não há como saber quem seria o remetente da mercadoria para requerer a comprovação do pagamento do imposto, situação que caberia ao Autuado efetuar tal prova, até porque somente o Autuado é que possui o conhecimento da identidade dos remetentes das mercadorias adquiridas sem a emissão das notas fiscais.

Também não há como excluir a exigência do imposto relativo à ocorrência de perdas em percentual acima do previsto na legislação, no caso em tela o percentual de 0,62%, previsto no Art. 3º, § 1º, X da Portaria nº 445/98, na Infração 01, ainda mais com a apresentação de levantamento que não corresponde especificamente ao estabelecimento Autuado.

Mas, entendo que tal percentual deve ser aplicado retroativamente ao levantamento fiscal, no tocante à Infração 01, que trata de omissão de saídas de mercadorias, por ser este procedimento mais benéfico ao Autuado, tendo sido apurado em sede de diligência, o valor de R\$ 1.975.953,12, sendo R\$ 972.761,99 para 2014 e R\$ 1.003.191,14 para 2015.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 2.176.666,00, conforme demonstrado abaixo:

Infração	Data Ocorrência	Auto de Infração	2 <sup>a</sup> JJF	2 <sup>a</sup> CJF	Multa
Infr. 01	31/12/2014	973.862,83	-	972.761,99	100%

Infr. 01	31/12/2015	1.036.439,42	1.036.439,42	1.003.191,13	100%
<b>Vlr. Total</b>	-	<b>2.010.302,25</b>	<b>1.036.439,42</b>	<b>1.975.953,12</b>	-
Infr. 02	31/12/2014	19.395,99	-	19.395,99	100%
Infr. 02	31/12/2015	181.316,89	181.316,89	181.316,89	100%
<b>Vlr. Total</b>	-	<b>200.712,88</b>	<b>181.316,89</b>	<b>200.712,88</b>	-
<b>Vlr. Total</b>	-	<b>2.211.015,13</b>	<b>1.217.756,31</b>	<b>2.176.666,00</b>	-

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129711.0003/18-8, lavrado contra **UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 2.176.666,00, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de fevereiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS