

PROCESSO	- A. I. N° 279757.0020/19-9
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA..
RECORRIDOS	- CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTARIO – Acórdão 3 ^a JJF n° 0066-03/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/05/2025

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0125-12/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. 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; **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos, mediante diligência fiscal cumprida pelo Autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de decadência e indeferido o pedido de nova diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício e Voluntário interposto em razão do Acórdão 3^a JJF N° 0066-03/24 -VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 13/12/2019, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$ 2.055.779,38, acrescido da multa de 60% e 100%, em decorrência das seguintes infrações:

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 superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014). Valor do débito: R\$ 2.055.459,30. Multa de 100%.*

Infração 02 – 04.05.09: *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2014). Valor do débito: R\$ 320,08. Multa de 60%.*

A 3^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 05 de abril de 2024 e decidiu pela Procedência em Parte, por unânime do Auto de Infração. O Acórdão foi fundamentado nos termos

a seguir reproduzidos.

“VOTO”

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, 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, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

O Autuado alegou que o lançamento ora combatido não respeitou o período decadencial de 5 anos da ocorrência dos fatos geradores que dão azo à exigência, culminando por exigir tributo já extinto nos termos do artigo 156, V, do CTN.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

- 1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.*
- 2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.*
- 3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.*
- 4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.*
- 5. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.*

Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

No caso em exame, foi apurado imposto por meio de levantamento quantitativo de estoques relativo ao exercício de 2014, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2019. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 13/12/2019, e o deficiente tomou ciência do auto de infração na mesma data, resta evidente que não se operou a decadência.

Quanto ao mérito, as Infrações 01 e 02 tratam da falta de recolhimento do ICMS, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

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 superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014).

Infração 02 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2014).

O Defendente afirmou que além da inobservância do prazo decadencial, a fiscalização está exigindo imposto sobre meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo, o que encontra vedação pela Súmula 166 do STJ e Incidente de Uniformização PGE/PROFIS/BA nº 2016.194710-0.

Observo que no caso em exame, não há exigência de imposto sobre as transferências de mercadorias, considerando que se trata de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. No mencionado levantamento é cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista. Portanto, mesmo que tenham sido utilizadas notas fiscais de transferências correspondentes a entradas ou saídas de mercadorias, não significa dizer que o imposto cobrado é sobre as transferências.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido. Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas as quantidades de mercadorias.

O defensor também alegou que a Fiscalização incorreu nos seguintes equívocos: (i) considerou tabela de conversão de volumes que não reflete o agrupamento correto das mercadorias, gerando distorção a maior na quantidade de produtos no estoque; (ii) não considerou a totalidade das notas fiscais autorizadas referentes a movimentação de estoque; (iii) incluiu no levantamento notas fiscais de complemento de importação, que não representam novo ingresso de mercadorias; (iv) deixou de excluir o percentual de quebras relativos a 2,05% (comércio varejista de supermercados) disposto no artigo 3º, § 1º, da Portaria Sefaz nº 445/98, a qual orienta o trabalho fiscal com base no levantamento quantitativo de estoques.

O Defendente alegou que foram desconsideradas notas fiscais de movimentação de estoque, e o Autuante afirmou que essas Notas Fiscais não estão escrituradas na EFD – Escrituração Fiscal Digital.

Quanto ao argumento defensivo de que foram incluídas notas fiscais com registros no campo informações complementares, o Autuante afirmou que há “fragilidade da escrituração fiscal”. Isto porque na escrituração das Notas Fiscais de entrada na EFD não há qualquer observação nas “Informações Complementares”, e que não há como retificar o levantamento fiscal uma vez que o Autuado não apresentou essas Notas Fiscais.

O autuante informou, ainda, que na busca da verdade material, pode fazer a inclusão de documentos fiscais e revisão do levantamento fiscal, desde que o Autuado promova a retificação da correspondente EFD, e que cumpra fielmente o que prescreve o art. 247 do RICMS-BA/2012, Decreto 13.780/2012.

Em atendimento à solicitação do Defendente e considerando as informações do Autuante, acima reproduzidas, esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem (fls. 111/112), solicitando que o Autuado fosse intimado para retificar a EFD, relativamente à movimentação do estoque no exercício fiscalizado. Se atendida a solicitação pelo Contribuinte, que fosse realizada a revisão do levantamento fiscal, efetuando os necessários ajustes.

O Defendente afirmou que em razão do decurso de mais de sete anos do período objeto da autuação, não foi possível atender a intimação, tanto pela ocorrência da decadência do período, bem como pela impossibilidade sistemática de transmissão desses dados. Por isso, o Autuante informou que não foram atendidos os termos da intimação à fl. 115, ficando impossibilitado de atender a diligência fiscal.

Entendo que neste caso, cabia ao Contribuinte apresentar as provas de suas alegações para elidir a exigência fiscal, mesmo que os elementos já tivessem sido apresentados anteriormente. Trata-se de comprovação que está na posse do autuado, e a fiscalização pode verificar, em qualquer época, enquanto não extinto o prazo decadencial.

Concordo com o posicionamento do Autuante, de que o Contribuinte deve manter a guarda dos documentos fiscais e comprovantes das alegações defensivas, quando relativos a operações ou prestações objeto impugnação ao lançamento fiscal, até a decisão final pelo Órgão Julgador, ainda que esta venha a ser proferida após o prazo de decadência, e não é razoável que o Órgão Julgador fique aguardando o contribuinte comprovar o que alegou a qualquer tempo, inclusive, porque se deve cumprir os prazos processuais.

Vale salientar que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos eletrônicos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais e qualquer inconsistência, equívoco ou divergência, apurado quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao autuado indicar objetivamente e apresentar a escrituração e correspondente documentação fiscal, o que não ocorreu no caso em exame. Portanto, o Impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo ou promover a realização de novas diligências como alegou o Defendente.

Quanto ao argumento defensivo de inobservância do § 1º do art. 3º da Portaria SEFAZ 445/98, o Autuante esclareceu que em razão de o autuado ser atacadista (é um “CD de frios”, localizado na Via Urbana Industrial s/n, KM 3,5, CIA, Simões Filho – BA, tendo como atividade principal “4691500 – Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios”, não emite NFC-e ou Cupom Fiscal e não possui ECF- Equipamento Emissor de Cupom Fiscal autorizado pela SEFAZ/BA.

Neste caso, acato as conclusões do Autuante, considerando que o § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, estabelece que “deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

I – 2,05%, no comércio varejista de supermercados;

Dessa forma, considerando a apuração realizada pela Fiscalização de que não se trata de comércio varejista, e sim, comércio atacadista de mercadorias em geral, não se aplica o dispositivo acima reproduzido, ficando indeferida a solicitação do Impugnante.

Em atendimento à diligência encaminhada por essa Junta de Julgamento Fiscal, o Autuante informou que após exame da documentação apresentada pelo Autuado e determinação dessa Junta de Julgamento Fiscal, as relacionadas Notas Fiscais de saídas do mês de março de 2014 foram incluídas no levantamento. Realizados os ajustes reclamados pelo Autuado que não haviam sido acatados anteriormente, o demonstrativo de débito é retificado na forma abaixo:

Infração 01 – 004.005.002

Data Ocorr.	Data Vcto	Aliq.%	Multa	Valor Histórico	3ª JJF
31/12/2014	31/12/2014	17%	100%	2.055.459,30	404.249,45
			Total	2.055.459,30	404.249,45

Infração 02 – 004.005.009

Data Ocorr.	Data Vcto	Aliq.%	Multa	Valor Histórico	3ª JJF
31/12/2014	31/12/2014	17%	100%	320,08	320,08
			Total	320,08	320,08

Constato que embora a Defesa não tenha acatado a revisão efetuada, não foram trazidos aos autos outros elementos para se opor aos novos valores do lançamento, o que motivou a redução do débito originalmente apontado no Auto de Infração, conforme apurado pelo Autuante.

Na manifestação apresentada, o Defendente afirmou que buscou subsidiar seus argumentos através de amostragem, sem pretensão de esgotar todos os exemplos, à medida em que, não obstante tenham sido mencionados determinados produtos, foram esclarecidas as situações apuradas, desempenhando seu ônus probatório, através da apresentação de planilhas e documentos que deveriam ser, em sua totalidade, considerados para deslinde da lide, por força do princípio da verdade material.

Disse que o Fisco está obrigado a efetuar o lançamento nas estritas hipóteses definidas em lei, e nos seus exatos termos. Uma vez considerados os argumentos tecidos a título de amostragem, chega à conclusão de que o lançamento restou fragilizado, à medida em que sua presunção de certeza e liquidez restou devidamente desconstituída.

Não acato a alegação defensiva, considerando que nos novos demonstrativos elaborados pelo Autuante, em atendimento à diligência fiscal encaminhada por essa Junta de Julgamento Fiscal, ainda foi constatado no exercício fiscalizado, que houve omissão de recolhimento do imposto apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques, por isso, é devido o tributo exigido.

Concluo pela subsistência parcial do presente lançamento, de acordo com os novos demonstrativos do Autuante,

salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

1. Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, 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 (Infração 02).
2. É devido o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos na legislação, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98 (Infração 02).

Sobre a multa aplicada na presente autuação, o Autuado alegou que é revestida de absoluto caráter de confisco. Afirmou ser inafastável o entendimento de que a multa observa o princípio do não-confisco tributário e, considerando que não houve dolo, fraude ou simulação in casu, o montante aplicado de 100% do tributo deve ser reduzido.

A multa aplicada, decorrente da autuação, é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicados corretamente os percentuais de 60% e 100%, conforme estabelece o art. 42, incisos II, “d” e III, “g”, da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo do Autuante à fl. 163 do PAF.”

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 1ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I do RPAF/99.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual contesta a decisão de piso alegando a decadência do direito de constituição dos supostos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores a 13/12/2014 e fundamenta com a aplicação do Artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Aduz que a Fiscalização, ao lançar a imposição fiscal, deixou de observar o prazo decadencial para cobrança de créditos tributários relativos a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, uma vez que a ciência do lançamento se deu após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores.

A Recorrente informa que foi cientificada da lavratura do auto de infração em 13/12/2019, ou seja, há mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador das operações ocorridas até a data imediatamente anterior.

Defende que o artigo 150, § 4º do CTN estabelece o prazo decadencial de cinco anos para que o fisco efetue a homologação do lançamento, sendo que, se não o fizer, considerar-se-á homologada tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular, extinguindo-se, portanto, o crédito tributário.

Crítica que mesmo não havendo dúvidas quanto a extinção dos débitos pela decadência no caso presente, a 3ª Junta de Julgamento entendeu pela aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I do CTN, o que alteraria o termo final da decadência e transcreve a decisão da 3ª JJF e complementa que da simples leitura do trecho transscrito é possível constatar o equívoco quanto a premissa adotada pelo Julgador que afirma não haver imposto declarado e pago, mesmo o contribuinte tendo feito o pagamento parcial.

Aduz que a própria fiscalização admite que houve entrega da EFD do período fiscalizado e o consequente recolhimento do imposto nela declarado, sendo que a autuação ora em análise é atinente a suposta diferença de imposto apurado no trabalho de fiscalização e afirma que durante todo o trabalho, em nenhum momento houve sequer menção à possibilidade de conduta dolosa ou fraudulenta praticada pela Recorrente.

Fundamenta o quanto exposto com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça pacificou seu

entendimento quanto à contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º do CTN, no caso de tributos sujeitos a lançamento homologação e transcreve alguns julgamentos.

Continua o Recurso Voluntário aduzindo a necessidade de observância do § 1º, do artigo 3º da Portaria SEFAZ nº 445/98.

Informa que a Fiscalização não observou o percentual de 2,05%, previsto na Portaria nº 445/98, no levantamento executado e contesta a decisão da 3ª JJF, que não considerou a aplicação do percentual de quebras, entendendo que o Recorrente é atacadista, mais precisamente um CD de Frios.

Esclarece que a autuada é estabelecimento dedicado ao abastecimento das lojas de supermercados que são filiais da mesma pessoa jurídica, não restando dúvidas quanto ao desempenho das atividades de varejo, ainda que na ponta da operação.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário em face do julgamento do Acórdão da 3ª JJF Nº 0066-03/24-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 13/12/2019, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$ 2.055.779,38, acrescido da multa de 60% e 100%, em decorrência das seguintes infrações:

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 superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014). Valor do débito: R\$ 2.055.459,30. Multa de 100%.*

Infração 02 – 04.05.09: *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2014). Valor do débito: R\$ 320,08. Multa de 60%.*

Do Recurso de Ofício.

Dos autos consta que o estabelecimento autuado é o denominado pelo contribuinte como “CD de frios”, cuja atividade econômica é CNAE 4691500 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios.

Observo que na segunda diligência a fiscalização collocou as seguintes informações:

- Às fls. 155/156, foram apresentados demonstrativos utilizados na segunda diligência determinada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal. E a fiscalização informou que no demonstrativo (mídia de fl. 156) intitulado “*Entradas Estoque – Diligência Cencosud*” o Autuado apresenta Notas Fiscais de “*Complemento de Importação*”, consideradas no levantamento fiscal, que devem ser excluídas.
- Registra que, à exceção da Nota Fiscal nº 58702 (Chave de acesso: ‘29140439346861006950550010000587021748223992’), todas as demais Notas Fiscais de “*Complemento de importação*” não tiveram suas quantidades consideradas no levantamento quantitativo. A Nota Fiscal nº 58702 foi excluída do levantamento nesta revisão fiscal.
- Diz que o Autuado relacionou como “*Complemento de importação*” as Notas Fiscais nºs 58939 e 63187. No entanto, estas não se referem a importação e sim a transferências entre estabelecimentos (CFOP 1152). Portanto, ficaram mantidas.
- Também informa que o Autuado apresentou (mídia de fl. 156) demonstrativo nominado “*Saídas*

Estoque – Diligência Cencosud” onde são relacionadas Notas Fiscais de saída que alega não terem sido consideradas no levantamento fiscal.

Após exame da documentação apresentada pelo Autuado e determinação do Relator, as relacionadas Notas Fiscais de saídas do mês de março de 2014 foram incluídas no levantamento. Realizados os ajustes reclamados pelo Autuado que não haviam sido acatados anteriormente, o demonstrativo de débito é retificado na forma abaixo:

Infração 01 – 004.005.002

Data Ocorr.	Data Veto	Aliq.%	Multa	Valor Histórico	3ª JJF
31/12/2014	31/12/2014	17%	100%	2.055.459,30	404.249,45
			Total	2.055.459,30	404.249,45

Infração 02 – 004.005.009

Data Ocorr.	Data Veto	Aliq.%	Multa	Valor Histórico	3ª JJF
31/12/2014	31/12/2014	17%	100%	320,08	320,08
			Total	320,08	320,08

No Autos foi elaborado novo demonstrativo do débito, de modo que o valor originário, que perfazia R\$ 2.055.459,30, foi reduzido para o patamar de R\$ 404.249,45, para a infração 01, tendo sido mantida a infração 02.

Então, como houve revisão do lançamento, de forma correta a JJF, concluiu pela subsistência parcial do lançamento, de acordo com os novos demonstrativos do Autuante, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

“1. Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, 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 (Infração 02). 2. É devido o imposto apurado em função do “valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos na legislação, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98 (Infração 02).”

Assim, ante o acima exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

Decadência.

Trata-se de levantamento quantitativo de estoques, exercício fechado de 2014.

A Recorrente informa que foi cientificada da lavratura do auto de infração em 13/12/2019, ou seja, há mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador das operações ocorridas até a data imediatamente anterior.

Defende que o artigo 150, § 4º do CTN estabelece o prazo decadencial de cinco anos para que o fisco efetue a homologação do lançamento, sendo que, se não o fizer, considerar-se-á homologada tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular, extinguindo-se, portanto, o crédito tributário.

No caso posto deve ser observado as regras dos arts. 150 e 173 do CTN e constatar qual dispositivo desse se aplica (direito tributário declarado e pago, direito tributário não declarado e não pago).

Pelo § 4º, do art. 150 do CTN, veja-se:

“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

§ 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.”

Já o art. 173, I do CTN, estabelece: “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Assim, tem-se que para:

1. **Débito tributário declarado e pago:** Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.

2. **Débito não declarado e não pago:** Aplicação direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Registro que os fatos geradores referentes as infrações 1 e 2 respectivamente, **refere-se ao ano de 2014**, veja-se:

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, (...);

Infração 02 – 04.05.09: *Falta de recolhimento do imposto*, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (...).

O ICMS é tributo cujo lançamento se dá por homologação (art. 150 do CTN), em que o próprio sujeito passivo declara a ocorrência do fato gerador e efetua o respectivo pagamento, tendo a Fazenda Pública, em regra, o prazo de 05 cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo.

Conforme entendimento que já foi consolidado no Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 da PGE, se enquadra na regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “antecipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade.

Entretanto, no lançamento por homologação, se o sujeito passivo não declarar nem efetuar o pagamento antecipado, nasce para o fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício, que obedece ao prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, cujo termo inicial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN). Segundo o art. 174 do CTN, a pretensão para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco (5 anos, contados da data da sua constituição definitiva).

Nessa esteira, no caso em debate, foi apurado imposto por meio de levantamento quantitativo de estoques relativo ao exercício de 2014, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2019. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 13/12/2019, e o Recorrente tomou ciência do auto de infração na mesma data, resta claro que não se operou a decadência.

Rejeito a preliminar decadência.

Do mérito. Não há exigência de imposto sobre as transferências de mercadorias, porque se trata de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Na fiscalização em tela utilizou-se do roteiro de auditoria fiscal conhecido como levantamento quantitativo de estoques, que se aplica a seguinte equação matemática:

**Estoque Inicial (EI) mais Entradas (E), subtraída das Saídas (S) é igual ao Estoque Final (EF),
ou seja: $EI+E-S=EF$.**

Aplicado o roteiro, escolhem-se determinados produtos, identificados por códigos, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que corresponde ao Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições dos produtos no período fiscalizado, se deduz as quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais e apura-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final.

E tal apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte, escriturada no Registro de Inventário, e se: (i) iguais, conclui-se que o estoque está correto; (ii) for maior do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, se deduz que houve saídas sem notas fiscais; e (iii) for menor do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve entradas de mercadorias sem notas fiscais.

Assim como se trata de uma dedução decorrente de uma ciência exata, e nada mais há de se provar por parte da acusação fiscal, vez que extraída da EFD, elaborada pelo contribuinte e de documentos fiscais por ele emitidos e recebidos, salvo se o contribuinte apresente provas documentais que confrontem e desconstitua o levantamento fiscal, por se tratar de um fato modificativo, cujo ônus da prova é de quem alega, no caso o sujeito passivo.

No caso concreto, o ICMS exigido, decorre de levantamento quantitativo de estoque por item de mercadoria em exercício fechado.

O Recorrente alegou que a Fiscalização incorreu nos seguintes equívocos: (i) deixou de excluir o percentual de quebras relativos a 2,05% (comércio varejista de supermercados) disposto no artigo 3º, § 1º da Portaria SEFAZ nº 445/98, a qual orienta o trabalho fiscal com base no levantamento quantitativo de estoques.

O Recorrente sustenta que foram desconsideradas notas fiscais de movimentação de estoque, e o Autuante afirmou que essas Notas Fiscais não estão escrituradas na EFD – Escrituração Fiscal Digital.

Após a diligência à INFRAZ DE ORIGEM (fls. 111/112), o Autuado foi intimado para retificar a EFD, referente à movimentação do estoque no exercício fiscalizado (2014). E, se houvesse a retificação, que fosse procedida a revisão do levantamento fiscal, efetuando os necessários ajustes. Contudo, como não houve a retificação o fiscal informou que não pode proceder a revisão do levantamento.

Acrescento que a apuração quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, é ônus do contribuinte apresentar a escrituração e correspondente documentação fiscal, o que não ocorreu no caso em exame. Assim, o Recorrente não comprovou que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99.

No que toca ao argumento recursal de inobservância do § 1º, do art. 3º da Portaria SEFAZ nº 445/98, dos autos restou esclarecido pelo Autuante que em razão de o autuado ser atacadista (é um “CD de frios”, localizado na Via Urbana Industria s/n, KM 3,5, CIA, Simões Filho – BA, tendo como atividade principal “4691500 – Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios”, não emite NFC-e ou Cupom Fiscal e não possui ECF- Equipamento Emissor de Cupom Fiscal autorizado pela SEFAZ/BA.

O § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98, estabelece que:

“deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

I – 2,05%, no comércio varejista de supermercados;

No caso em debate, não se aplica o dispositivo acima reproduzido, porque conforme a apuração da Fiscalização, foi considerado que não se trata de comércio varejista, e sim, comércio atacadista de mercadorias em geral.

Assim, mantendo a revisão realizada do levantamento pelo Autuante, que informou que, as relacionadas Notas Fiscais de saídas do mês de março de 2014 foram incluídas no levantamento. Realizados os ajustes reclamados pelo Autuado que não haviam sido acatados anteriormente, conforme já citado no Recurso de Ofício.

Concluo pela subsistência parcial do presente lançamento, de acordo com os novos demonstrativos do Autuante, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

1. Conforme estabelece o art. 13, inciso I da Portaria nº 445/98, 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 (Infração 02).
2. É devido o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos na legislação, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, conforme art. 10, inciso I, alínea “b” da Portaria nº 445/98 (Infração 02).

Ademais, a recorrente não trouxe aos autos, na sua defesa, nem no presente recurso, nenhuma prova ou evidência por parte da autuada que possa desconstituir a presunção legal, que autoriza a exigência do imposto.

Assim, resta mantido o julgamento.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279757.0020/19-9, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 404.569,53, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 320,08 e 100% sobre R\$ 404.249,45, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de Abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS