

A. I. N° - 129712.0033/23-3
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.
AUTUANTE - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11/02/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0003-03/25-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** POR OMISSÃO DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL; **b)** POR OMISSÃO DE SAÍDAS. Ante as alegações comprovadas de inconsistências no levantamento fiscal, em revisão realizada pela Autuante na informação fiscal, os ajustes resultaram em redução dos valores originalmente lançados; **c)** POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA; **d)** POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Ajustes realizados pela Autuante, reduziram o valor originalmente lançado nos dois itens. Infrações parcialmente caracterizadas. Rejeitada a nulidade suscitada. Negado pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 20/12/2023, exige crédito tributário no valor de R\$ 600.280,89, em razão das seguintes irregularidades:

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, decorrentes 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, no mês de dezembro de 2020, no valor de R\$ 206.765,85, acrescido de multa de 100%;

Infração 02. – 004.005.005 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no mês de dezembro de 2019, no valor de R\$ 187.692,34, acrescido de multa de 100%;

Infração 03. – 004.005.008 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos meses de dezembro de 2019 e dezembro de 2020, no valor de R\$ 170.717,51, acrescido de multa de 100%;

Infração 04. – 004.005.009 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título

de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos meses de dezembro de 2019 e dezembro de 2020, no valor de R\$ 35.105,19, acrescido de multa de 60%.

O autuado impugna o lançamento fls.81/102. Afirmar que vem, por sua advogada, com fundamento no art. 123 e seguintes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, apresentar tempestivamente, sua defesa em face do Auto de Infração em epígrafe, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas. Repete as infrações que lhe foram imputadas.

Afirmar que ao analisar o relatório do lançamento e os arquivos que o compõem, encontrou inconsistências que demonstram que a imposição fiscal é improcedente. Consta no levantamento do auto de infração os seguintes equívocos: (a) existem erros na soma das quantidades de entradas e saídas, uma vez que determinadas mercadorias possuem códigos iniciados com a letra “R” e outras sem a letra R, o que gerou omissões inexistentes, por se tratar das mesmas mercadorias; (b) há erro na conversão da embalagem de determinadas mercadorias, cujas quantidades foram calculadas em unidades, porém os preços estavam em caixas, gerando uma grande distorção nos montantes lançados.

Sendo assim, passa a tecer suas razões de defesa de forma pormenorizada para cada infração, o que faz nos seguintes termos.

Repete a infração 01 e diz que ao analisar o levantamento fiscal da infração em tela, comparou as bases de dados utilizadas em sua apuração, extraídas do seu sistema interno, com as informações declaradas no SPED Fiscal. Por isso, refez o Quantitativo de Estoques através do livro Registro de Entradas - LRE, livro Registro de Saídas - LRS, Relatório de Vendas BI e Inventário BI.

Aduz que essa análise demonstrou que as bases são similares e praticamente não apresentam diferenças que pudessem ensejar a imposição fiscal nos patamares em que está sendo exigida. Após a checagem preliminar e o refazimento do quantitativo de estoques, comparou o levantamento de omissões de entradas e saídas que embasam a autuação.

Comenta que esse trabalho demonstrou que a Fiscalização utilizou códigos de mercadorias diferentes para produtos idênticos, o que gerou importantes distorções no quantitativo de estoques. Mediante a análise da planilha “*Infração 1 Saídas 2020 – Defesa*”, demonstrou que a descrição das mercadorias utilizadas pelo Fisco no levantamento da autuação considerou a letra “R” no início do código do item. Ao excluir a letra “R” da descrição do código do item, o resultado do levantamento trouxe redução expressiva dos valores de omissões, cerca de 95%, o que, por consequência, também reduz de forma exponencial a base de cálculo da multa aplicada.

Explica que a título de exemplo, indica no levantamento das mercadorias: *Lombo Cong. Perdígão Temp. Kg, Peito Peru Sadia Soltíssimo 200g e Coração Frango Aurora 1kg*, onde é possível constatar a inexistência de diferença do estoque final, quando desconsiderada a letra “R” da descrição do código.

Frisa que tais informações podem ser confirmadas em diligência para análise das informações prestadas no SPED entregue ao Fisco e anexadas a defesa (doc. 3 – pasta livros LRE, LRS e Inventário), as quais estão refletidas nas planilhas apresentadas como prova das suas alegações de defesa, fato que implicará redução de aproximadamente 95% do valor exigido na presente infração. Aponta que o levantamento completo que demonstram as inconsistências verificadas na infração 01 estão contidas na planilha “*Infração 1 Saídas 2020 – Defesa*”, gravada na mídia externa que acompanha a defesa (Doc. 3).

Dessa forma, entende demonstrado que o levantamento fiscal ora combatido, contém vícios importantes que devem ser corrigidos, de modo que não seja penalizada com exigência fiscal indevida.

Repete a **infração 02**, e afirma que ao analisar o levantamento fiscal da infração em tela, comparou as bases de dados utilizadas em sua apuração, extraídas do seu sistema interno, com as informações declaradas no SPED Fiscal. Em razão disso, refez o Quantitativo de Estoques através dos seus livros fiscais como procedeu na infração 01.

Aduz que essa análise demonstrou que as bases são similares e praticamente não apresentam diferenças que pudessem ensejar a imposição fiscal nos patamares em que está sendo exigida. Após a checagem preliminar e o refazimento do quantitativo de estoques, comparou o levantamento de omissões de entradas e saídas que embasam a autuação. Conclui que a Fiscalização se utilizou ou não de códigos de mercadorias diferentes para produtos idênticos, o que gerou importantes distorções no quantitativo de estoques. Nota que mediante a análise da planilha “*Infração 2 Entradas 2019 – Defesa*”, afirma demonstrar que o resultado do levantamento trouxe redução expressiva dos valores de omissões, o que, por consequência, também reduz de forma exponencial a base de cálculo da imposição exigida.

A título de exemplo, indica do levantamento das mercadorias: *Polpa Prezunic Acerola 100g e Iog Itambé Nat Nolas Integral 170g*, onde é possível constatar a inexistência de diferença do estoque final quando desconsiderada a letra “R” da descrição do código.

Aponta que o segundo equívoco, é com relação as quantidades de algumas mercadorias, cuja conversão de embalagens foi realizada de forma equivocada no cálculo das entradas, gerando importante distorção. O erro se deu em virtude de a fiscalização ter considerado a quantidade de caixas e não a unidade das mercadorias.

Assim, após a conversão correta obtida através da multiplicação das quantidades corretas, o resultado para essas mercadorias foi praticamente a inexistência de omissões de entradas, o que implica uma cobrança de imposto indevida, o que deve ser revisado por esse órgão julgador.

Frisa que tais informações podem ser amplamente confirmadas em diligência para análise das informações prestadas no SPED entregue o Fisco e anexadas a defesa (Doc. 3 – pasta livros LRE, LRS e Inventário), as quais estão refletidas nas planilhas apresentadas como prova das suas alegações de defesa, fato que implicará a redução de aproximadamente 90% do valor exigido na presente infração.

Dessa forma, entende demonstrado que o levantamento fiscal ora combatido contém vícios importantes que devem corrigidos, de modo que não seja penalizada com exigência fiscal indevida.

Transcreve a **Infração 03**, e diz que ao analisar o levantamento fiscal da infração em tela, comparou as bases de dados utilizadas em sua apuração, extraídas do seu sistema interno, com as informações declaradas no SPED Fiscal. Aplicou o mesmo procedimento das infrações anteriores e dessa análise demonstra que as bases são similares e praticamente não apresentam diferenças que pudessem ensejar a imposição fiscal nos patamares em que está sendo exigida. Após o refazimento do quantitativo de estoques, comparou o levantamento de omissões de entradas e saídas que embasam a autuação. Esse trabalho demonstrou que a Fiscalização se utilizou de códigos de mercadorias diferentes para produtos idênticos, o que gerou importantes distorções no quantitativo de estoques.

Mediante a análise da planilha “*Infração 3 - 2019 e 2020 – Defesa*”, demonstra que o primeiro equívoco cometido no levantamento da infração em tela, foi que o Fisco utilizou na descrição das mercadorias a letra “R” no início do código do item. Ao excluir a letra “R” da descrição do código do item, o resultado do levantamento trouxe redução expressiva dos valores de omissões, o que, por consequência, também reduz de forma exponencial a base de cálculo da imposição exigida.

A título de exemplo, indica no levantamento as mercadorias *File Peito Korin Cong 600g, Coxinha Asa Korin Cong 600g e Coxa Korin Cong 600g*, onde é possível constatar a inexistência de diferença do estoque final quando desconsiderada a letra “R” da descrição do código.

Aduz que o segundo equívoco é com relação as quantidades de algumas mercadorias, cuja conversão de embalagens foi realizada de forma equivocada no cálculo das entradas, gerando importante distorção. O erro se deu em virtude de a fiscalização ter considerado a quantidade de caixas e não a unidade das mercadorias.

Frisa que tais informações podem ser amplamente confirmadas em diligência para análise das informações prestadas no SPED entregue o Fisco e anexadas a essa defesa (Doc. 3 – pasta livros LRE, LRS e Inventário), as quais estão refletidas nas planilhas apresentadas como prova das suas alegações de defesa, fato que implicará na redução de aproximadamente 90% do valor exigido na presente infração.

Dessa forma, entende que resta demonstrado que o levantamento fiscal ora combatido contém vícios importantes que devem corrigidos, de modo que não seja penalizada com exigência fiscal absolutamente indevida.

Reproduz a **infração 04**, e diz que aplicando o procedimento detalhado sobre as infrações anteriores esse trabalho demonstrou, que a Fiscalização se utilizou de códigos de mercadorias diferentes para produtos idênticos, o que gerou importantes distorções no quantitativo de estoques.

A título de exemplo, indica no levantamento das mercadorias: *Meio Peito Sadia Frango Cubos Iqf 400g, Meio Peito Frango Sadia Tiras Iqf 400g e Coxa Frango Pioneiro Bdj 500G*, onde é possível constatar a inexistência de diferença do estoque final quando desconsiderada a letra “R” da descrição do código.

O segundo equívoco é com relação as quantidades de algumas mercadorias, cuja conversão de embalagens foi realizada de forma equivocada no cálculo das entradas, gerando importante distorção. O erro se deu em virtude de a fiscalização ter considerado a quantidade de caixas e não a unidade das mercadorias.

Assim, após a conversão correta obtida através da multiplicação das quantidades corretas, o resultado para essas mercadorias foi praticamente a inexistência de omissões de entradas, o que implica a cobrança de imposto indevido, o que deve ser revisado por esse órgão julgador.

Frisa que tais informações podem ser amplamente confirmadas em diligência para análise das informações prestadas no SPED entregue o Fisco e anexadas a essa defesa (Doc. 3 – pasta livros LRE, LRS e Inventário), as quais estão refletidas nas planilhas apresentadas como prova das suas alegações de defesa, fato que implicará a redução de aproximadamente 92% do valor exigido na presente infração.

Dessa forma, diz que resta demonstrado que o levantamento fiscal ora combatido contém vícios importantes que devem corrigidos, de modo que não seja penalizada com exigência fiscal absolutamente indevida.

Assevera que além das fragilidades expostas nos tópicos precedentes, a Fiscalização deixou de indicar, com a precisão necessária, a hipótese legal que teria sido infringida, bem assim, as próprias circunstâncias fáticas que teriam caracterizado a referida infração tributária. Afinal, como visto na indicação da capitulação das penalidades impostas, a Fiscalização limitou-se a indicar o inciso III, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, reproduz.

Apona que na capitulação legal contida no auto de infração não há a indicação da alínea que preveja a conduta tipificada supostamente praticada pelo Contribuinte, o que torna nula a exigência por faltar-lhe requisito essencial para sua constituição. No entanto, à toda evidência, a menção ao fato de haver divergência entre as quantidades de entradas ou de saídas verificadas no levantamento fiscal, por si só, não se presta a subsidiar o lançamento fiscal, eis que não foi indicada com a precisão que lhe é indispensável, a capitulação legal da efetiva situação fática ocorrida na hipótese.

Afirma que este cenário configura uma situação inconcebível em que o exercício do direito de

defesa haverá de se basear em um exercício de adivinhação – que não condiz com o Estado de Direito, eis que a Constituição, no seu artigo 5º, LV, assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerente.

Afirma que o Auto de Infração que objetiva a exigência de crédito tributário tem a natureza jurídica de lançamento de ofício e, exatamente por essa razão, deve observar as formalidades previstas na legislação, a fim de que se proceda à regular constituição do crédito tributário, na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Frisa que transportando este racional para a presente hipótese, percebe-se, sem esforço, da análise do Auto de Infração impugnando, que o Fisco Estadual se limitou, apenas e tão somente, a invocar o artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, sem nada mais esclarecer quanto a peculiaridade do caso concreto que dariam azo a tal obrigatoriedade. Assim, a Impugnante se vê obrigada a impugnar alegações vazias, em prejuízo ao exercício de ampla defesa.

Portanto, a hipótese em análise é de vícios quanto à capitulação legal da penalidade imposta nas Infrações 01, 02 e 03, fato que gera prejuízo ao direito de defesa do particular.

A partir desta constatação, cumpre ressaltar que o artigo 18 do Decreto Estadual nº 7.629/99 reputa nulo o ato administrativo ora guerreado, tanto por preterir/prejudicar o direito de defesa do sujeito passivo, como também por se tratar de auto de infração carente de elementos suficientes à adequada e segura compreensão da infração imputada.

Diante do exposto, entende que se impõe a declaração de nulidade do auto de infração, diante da imprecisão na descrição do dispositivo legal que justificaria o lançamento das penalidades impostas nas Infrações 01, 02 e 03.

Ainda que a nulidade pela carência da indicação do dispositivo legal que prevê a penalidade imposta nas referidas infrações pudesse ser afastada, a mesma penalidade é confiscatória, conforme será demonstrado a seguir.

Entende ser absurdo observar que eventuais diferenças no quantitativo de estoque resulta em encargo punitivo absolutamente constrangedor de 100% do tributo atualizado. Ora, em se tratando de princípios da razoabilidade e proporcionalidade, montantes em patamares tão altos só são exigidos, por outros entes federativos, quando se tratar de dolo, fraude ou simulação, nenhuma das situações relacionados ao caso em evidência.

Afirma que a multa aplicada é sim, desnecessária e desarrazoada porque o montante relativo ao Auto de Infração não é devido e a multa aplicada é definitivamente confiscatória. Deste modo, sustenta 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, ainda mais quando verificado que a autuação é improcedente.

Aponta que o princípio da verdade material é basilar do processo administrativo fiscal, visando sempre alcançar o julgamento fiel à realidade dos fatos, não se limitando aos aspectos processuais formais.

Dessa forma, o processo administrativo deve ser considerado como instrumento de garantias à efetivação dos direitos fundamentais do Contribuinte relacionados à Administração Pública para enfrentar os conflitos de interesses entre ambos. No caso presente, a Fiscalização cometeu diversos equívocos ao lavrar a autuação, na medida em que exige imposto com base em dados de apuração incorretos.

Salienta que esses aspectos serão facilmente solucionados se a Junta de Julgamento Fiscal converter o processo em diligência, determinando que o levantamento fiscal das infrações seja reanalisado de forma completa e objetiva.

E nem se diga que a conversão em diligência, seja pedido extravagante, uma vez que o Processo Administrativo Fiscal é justamente o ambiente propício para investigação fiscal, visto que é nesse

cenário que se aplica o princípio da verdade material. A ampla possibilidade de produção de provas na fase administrativa é o que alicerça a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material. Conclui, portanto, que no processo administrativo a cognição deve ser ampla, apurando-se os fatos com o maior grau de aproximação da verdade possível.

Sendo assim, com os documentos apresentados com a defesa, caso restem dúvidas na ocasião do julgamento quanto a necessidade de cancelamento da autuação, deve-se converter o julgamento em diligência de modo a prestigiar os princípios norteadores do processo administrativo especialmente a ampla defesa e a busca da verdade material.

Nos termos do art. 137, inciso I, alínea 'a', do RPAF/BA e conforme demonstrado linhas acima, a realização de diligência fiscal se faz extremamente necessária para demonstração da improcedência do auto de infração, conforme será abaixo justificado.

Repete que existem erros na soma das quantidades de entradas e saídas, uma vez que determinadas mercadorias possuem códigos iniciados com a letra "R" e outras sem a letra R, o que gerou omissões inexistentes por se tratar das mesmas mercadorias.

Reitera que há erro na conversão da embalagem de determinadas mercadorias, cujas quantidades foram calculadas em unidades, porém os preços estavam em caixas, gerando uma grande distorção nos montantes lançados.

Diante do exposto e considerando a fragilidade e incerteza que acomete o trabalho fiscal que embasou o lançamento ora combatido, requer a realização de Diligência Fiscal, através de Auditor Fiscal integrante da ASTEC do CONSEF, com exame dos documentos que acompanham a defesa e outros que serão disponibilizados na fase da diligência, com apresentação de quesitos em momento oportuno. Após a diligência, seja dado integral provimento à presente impugnação, julgando-se improcedente o auto de infração ora combatido, com o consequente cancelamento da exigência fiscal nele perpetrada.

A Autuante presta informação fiscal fls. 125/127. Diz que, a empresa autuada apresenta em sua defesa pedido pela improcedência do Auto de Infração, com base em dois argumentos principais conforme a seguir:

1. "Existem erros na soma das quantidades de entradas e saídas uma vez que determinadas mercadorias possuem códigos iniciados com a letra "R" e outras sem a letra "R", o que gerou omissões inexistentes por se tratar das mesmas mercadorias".
2. "Há erro na conversão da embalagem de determinadas mercadorias, cujas quantidades foram calculadas em unidades, porém os preços estavam em caixas, gerando uma grande distorção no montante lançado".

Com relação ao primeiro argumento, explica que realmente, o fato da mesma mercadoria ter dois códigos diferentes, na entrada e na saída, dificulta sobremaneira o trabalho da fiscalização no levantamento quantitativo de estoque, mas não o inviabiliza. Aliás, diz ter constatado que a maioria das grandes empresas, seja do ramo de supermercados, como de outros segmentos varejistas, tem utilizado este sistema de codificação.

Diz que para corrigir esta distorção de códigos diferentes para o mesmo produto, o sistema de fiscalização da SEFAZ prevê o agrupamento automático de mercadorias com a mesma descrição e o agrupamento manual, realizado pelo auditor, agrupando mercadorias que tenham códigos com determinados números de caracteres coincidentes à esquerda e a direita. E desta forma, utilizando estes recursos, realiza neste levantamento de estoque, o agrupamento das mercadorias cujos códigos se diferenciavam pela letra "R".

Porém, explica que pelo grande volume de itens analisados, no agrupamento manual pode ter havido alguma falha, portanto, com base nas planilhas apresentadas na Defesa, procede a revisão total e identifica algumas distorções que corrige e reduz o valor do débito apurado. Informa que

relatórios finais dos produtos agrupados estão anexados a Informação fiscal.

Com relação ao segundo argumento, sobre a utilização de fatores de medidas diferentes dos produtos, ou seja, entradas em caixa, fardo etc. e saídas em unidades, quilos etc., explica que o sistema de Escrituração Fiscal Digital / EFD prevê a exigência de entrega do Registro 220 que indica os *Fatores de Conversão* das diversas unidades de medidas para a unidade utilizada no Inventário. Assim, a empresa fiscalizada enviou o *Registro 220*, mas incompleto, embora tenha tido a oportunidade de corrigir.

Esclarece que fez então, mais uma vez, um trabalho manual, exaustivo, haja vista a quantidade de itens comercializados, analisando os dados das notas fiscais e das informações complementares na descrição das mercadorias na escrituração de entradas e saídas e inseriu os *Fatores de Conversão* que tinham sido omitidos no registro 220. Isto para evitar as distorções nos resultados.

Afirma que como no agrupamento, o fato do volume ser muito grande, alguns itens ficaram sem o *fator de conversão*, corrigidos nesta fase de informação fiscal, com base nos dados apresentados na defesa, gerando uma redução no valor do débito autuado.

Aponta em anexo o relatório final do *Fatores de Conversão*, discriminando aqueles que tiveram origem no Registro 220 e aqueles resultantes da auditoria.

Assim, informa que com as correções efetuadas, os valores das infrações passam a ser os seguintes:

Infração 01 – Omissão de saídas

Exercício de 2020 – R\$ 133.988,34

Infração 02 – Omissão de Entradas

Exercício de 2019 – R\$ 34.083,07

Infração 03 – Saída sem tributação – ICMS normal

Exercício de 2019 – R\$ 15.643,47

Exercício de 2020 - R\$ 31.384,20

Infração 04 – saídas sem tributação – ICMS antecipado

Exercício de 2019 – R\$ 2.513,13

Exercício de 2020 - R\$ 7.000,68

Comenta que todos os relatórios e demonstrativos estão em anexo e na íntegra na mídia DVD. Quanto aos demais argumentos apresentados, entende que não analisam o mérito da autuação e, portanto, não lhe cabe como auditor fiscal, com atividade plenamente vinculada, a contestação na certeza que realiza o levantamento e cálculos dos valores devidos e enquadramento legal obedecendo rigorosamente ao que está previsto na Lei 7.014/96 e no RICMS/BA.

Reafirma o procedimento fiscal, pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

O autuado volta a se manifestar fls.181/183. Aduz que em atenção a intimação acerca da Informação Fiscal juntada aos autos, vem apresentar sua manifestação, nos termos a seguir expostos.

Afirma que apesar de a Fiscalização ter, de forma correta, excluído diversas mercadorias idênticas devido a erros nos códigos, especialmente aqueles que apresentavam a letra "R" no início e de ter identificado as mercadorias cuja conversão de embalagens foi realizada de maneira equivocada no cálculo das entradas, ainda persistem produtos que apresentam o mesmo vício e que não podem ser incluídos no lançamento.

Diz que a Fiscalização afirmou que, com base nas planilhas apresentadas na Defesa, realizou uma revisão completa do levantamento, identificando e corrigindo algumas distorções, o que resultou

na redução do valor do débito apurado. No entanto, afirma que suas planilhas disponibilizadas na defesa, como evidência de suas alegações, demonstram uma redução de aproximadamente 92% do valor exigido no presente auto de infração, de modo que o valor da imposição fiscal não deve se manter no nível exigido.

Portanto, discorda parcialmente da conclusão da informação fiscal, e que desde já requer a exclusão das mercadorias remanescentes, cujos códigos começam com a letra "R" e de outras que não a possuem, pois geraram omissões inexistentes, uma vez que se referem às mesmas mercadorias. Além disso, solicita a correção das mercadorias que apresentaram erro na conversão da embalagem, nas quais as quantidades foram calculadas em unidades, enquanto os preços estavam expressos em caixas, resultando em distorções significativas nos valores lançados.

Por todas as razões expostas, reitera as alegações de defesa e solicita uma nova análise do levantamento fiscal que fundamenta a autuação.

A Autuante volta a se manifestar fl. 188. Afirma que ciente da manifestação do contribuinte, reitera os termos da Informação Fiscal, quando efetuou a revisão completa do levantamento, com base nos dados apresentados na contestação do Autuado.

Também a manifestação do autuado não acrescentou nenhuma informação, nem aponta especificamente quais os produtos e valores a serem revistos.

Portanto, mantém os valores dos débitos já reduzidos e constantes nos demonstrativos anexados a Informação Fiscal.

VOTO

O defendente alegou que o Auto de Infração deve ser cancelado. Disse que na capitulação legal contida no auto de infração não há a indicação da alínea que preveja a conduta tipificada supostamente praticada pela Contribuinte, o que torna nula a exigência por faltar-lhe requisito essencial para sua constituição. Afirmou que são nulos de pleno direito, os autos de infração destituídos de clareza e precisão necessários ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, de modo que a mera indicação de artigos genéricos do RICMS/BA não é suficiente para validade da acusação fiscal.

Após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que os aspectos formais de todas as infrações registradas pela fiscalização foram devidamente atendidos e as irregularidades apuradas estão formalmente caracterizadas. Tendo o Autuado tomado ciência de que seria fiscalizado conforme Termo de Início fl.04-A, recebido os demonstrativos de todas as infrações, conforme termo de entrega destes demonstrativos ao autuado, fls. 11/72, via DT-e.

Dessa forma, foi oportunizado ao defendente o contraditório e a ampla defesa, sem qualquer cerceio ao seu direito constitucional. Conforme preconiza o art. 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Por outro lado, o § 1º, do art. 18 do mencionado RPAF/99, estabelece que 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.

Dessa forma, a própria Autuante regularizou as inconsistências apontadas, com base no demonstrativo elaborado pelo defendente.

Ademais, pelo teor de sua defesa, constata-se claramente, que o defendente entendeu do que foi acusado, citando inclusive elementos constantes do levantamento fiscal para rebater as irregularidades apuradas.

Nessa esteira, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração. Encontram-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, do RPAF/BA, para que se decrete sua nulidade.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, através de Auditor Fiscal integrante da ASTEC do CONSEF para se comprovar o erro do Fisco, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99. Observo que em sede de informação fiscal, a própria Autuante se desincumbiu de sanear os equívocos apontados pelo defendente em sua impugnação, reconhecendo a procedência de reclamações de equívocos cometidos em sua Escrituração Fiscal (EFD) do período analisado.

Dessa forma, entendo que os elementos contidos nos autos são suficientes para apreciação do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir crédito tributário em razão das seguintes irregularidades:

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, decorrentes da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado;

Infração 02. – 004.005.005 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque;

Infração 03. – 004.005.008 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado;

Infração 04. – 004.005.009 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Estas infrações foram impugnadas conjuntamente pelo defendente e assim serão apreciadas neste voto.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de

referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (Art. 1º da Portaria 445/98).

É importante registrar, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, a partir da equação: $\text{Estoque Inicial} + \text{Compras do Período} - \text{Vendas realizadas no Período} = \text{Estoque Final}$. Os estoques (Iniciais e Finais) estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias realizadas pela empresa no final de cada ano.

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.

Verifico que a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD do Autuado, onde consta seus livros fiscais: Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário. Assim, a omissão de receitas foi apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado, com supedâneo nas regras da Portaria nº 445/98.

Em sua impugnação, o defendente contestou o Auto de Infração, sob o argumento de que as divergências apuradas no levantamento de estoque não decorreram de entradas omitidas, pois a esmagadora maioria das supostas omissões de entradas imputadas pela Fiscalização são decorrentes de "equívocos" cometidos pela própria Fiscalização Estadual. Frisou que as omissões apuradas decorrem dos seguintes fatos:

1. erros na soma das quantidades de entradas e saídas, uma vez que determinadas mercadorias possuem códigos iniciados com a letra "R" e outras sem a letra "R", o que gerou omissões inexistentes por se tratar das mesmas mercadorias;
2. erro na conversão da embalagem de determinadas mercadorias, cujas quantidades foram calculadas em unidades, porém os preços estavam em caixas, gerando uma grande distorção no montante lançado.

Em sede de informação fiscal, a Autuante reconheceu a ocorrência destes equívocos. Afirmou, que após análise detalhada do levantamento fiscal, com base na planilha elaborada pela defesa, realizou um exaustivo e detalhado trabalho de revisão no levantamento de estoque, agrupando as mercadorias cujos códigos se diferenciavam pela letra "R", corrigindo as distorções o que reduziu o valor do débito apurado.

Com relação ao segundo argumento, sobre a utilização de fatores de medidas diferentes dos produtos, ou seja, entradas em caixa, fardo e saídas em unidades, quilos etc., explicou que o sistema de Escrituração Fiscal Digital / EFD prevê a exigência de entrega do Registro 220 que indica os *Fatores de Conversão* das diversas unidades de medidas, para a unidade utilizada no Inventário. Assim, a empresa fiscalizada enviou o *Registro 220* incompleto, embora tenha tido a oportunidade de corrigir.

Esclareceu que fez mais uma vez, um trabalho manual, exaustivo, analisando os dados das notas fiscais e das informações complementares na descrição das mercadorias, na escrituração de entradas e saídas e inseriu os *Fatores de Conversão* que tinham sido omitidos no registro 220 pelo autuado. Afirmou que corrigidos os equívocos na fase de informação fiscal, com base nos dados apresentados na defesa, gerou uma redução no valor do débito autuado, para todas as infrações.

Dessa forma, ao tomar ciência dos ajustes realizados pela fiscalização, o defendente ainda se mostrou inconformado, apresentando entendimento de que o Auto de Infração deveria ser reduzido em 92% a 95%, conforme expôs em sua defesa.

Sobre estas alegações, observo que não podem prosperar. No presente caso, com base na contestação do próprio Autuado que trouxe ao processo elementos sustentando suas alegações, é que foram revistas as inconsistências apontadas, resultando nos ajustes que culminaram na redução do valor lançado originalmente.

Observo no que tange a **infração 01**, na imputação desta irregularidade, nos termos do art. 13, I da Portaria 445/98, dada a constatação de omissão tanto de saídas, como de entradas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques, devem ser cobradas as operações de maior expressão monetária, neste caso, as operações de saídas, relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Na **infração 02**, em ação fiscal, nos termos do artigo 13, inciso II, a apuração de diferenças tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, foi exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – as operações de entradas – é devido o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Esta presunção é relativa, devendo o autuado apresentar elementos com o condão de elidir a presunção.

No que tange às infrações 03 e 04, no levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da referida Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, *in verbis*:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se claramente que, 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.

Analisando detidamente os elementos que emergem do contraditório, constato que o impugnante apresentou argumentos e elementos de provas que elidiram parcialmente a acusação fiscal na forma originalmente apontada no Auto de Infração.

Nesse cenário, apesar de o autuado ter sido cientificado da revisão fiscal realizada, e ter recebido cópia das novas planilhas e demonstrativos elaborados pela Autuante, com arquivos eletrônicos referentes à conclusão da revisão realizada, se manifestou apenas reiterando a defesa inicial.

Observo que embora o Impugnante não tenha acatado expressamente os novos demonstrativos elaborados pela Autuante, não apontou objetivamente, quais documentos fiscais ainda permaneciam indevidamente no levantamento fiscal, e não cabe a este Órgão Julgador promover a busca de outros elementos, por se tratar de documentos que estão na posse do Contribuinte. Portanto, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, é correta a acusação fiscal.

Dessa forma, acato as conclusões da Autuante e as infrações 01, 02, 03 e 04 são parcialmente procedentes nos termos dos demonstrativos ajustados, remanescendo o valor de R\$ 224.612,79.

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 129712.0033/23-3, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 224.612,79**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 9.513,71 e 100% sobre R\$ 215.099,08, previstas no inciso II, alínea “d”, e inciso III do artigo 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 art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR