

A. I. N° - 206863.0013/19-5
AUTUADO - MARISA LOJAS S.A.
AUTUANTE - MAURÍCIO COSTA GOMES
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28/10/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0207-03/25-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS, relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais, e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir integralmente a acusação fiscal. Em sede de Diligência, Auditora Fiscal estranha ao feito designada refaz o levantamento fiscal com base na documentação fiscal apresentada reduzindo o valor da exação. Infrações parcialmente caracterizadas. Preliminar de nulidade rejeitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/2019, exige crédito tributário no valor de R\$ 704.691,33, em razão do cometimento das infrações seguintes:

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 no exercício fechado de 2015. Exigido o valor R\$ 389.843,83, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - **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 de 2016. Exigido o valor R\$ 314.847,47, acrescido da multa de 100%.

O Autuado impugna o lançamento, fl. 16 a 37, depois de ressaltar a tempestividade de sua Defesa, articula os argumentos resumidos a seguir.

Da Motivação Incorreta do Auto de Infração

Destaca que os dispositivos legais, que fundamentam o enquadramento da infração, apenas tratam sobre datas e cumprimento de obrigações acessórias. Ou seja, não há no auto de infração qualquer indicação do dispositivo normativo infringido. Mesmo o citado art. 23-B, da lei n. 7.014/96 é insuficiente para essa finalidade, pois não identifica qual dos incisos foi utilizado pela fiscalização.

Frisa que, ainda que esta D. Junta entenda ser o dispositivo cabível, fato que se alega a título meramente argumentativo, há necessidade de que a suposta falta de recolhimento do imposto por

omissão de saída seja conjugada com prova de outros elementos, quais sejam irregularidades no disponível e exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados (ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis). Ou seja, verifica-se que, para a aplicação da suposta infração é necessária a comprovação de todos esses fatores atuando em conjunto.

No entanto, no Auto de Infração ora impugnado, o sr. Agente Fiscal apenas citou a presunção da omissão de entrada, mas não se preocupou em demonstrar a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas, ou quaisquer irregularidades no disponível e no exigível, uma vez que não conseguiria fazer, pois, de fato, não existe.

Frisa que o próprio relato da infração deixa claro que foi usado pela fiscalização um método não previsto na legislação (como já citado), cabendo, novamente, à Impugnante, “adivinhar” a regra por ele adotada, para poder se defender de uma infração inexistente (lembrando, como já mencionado anteriormente, que a Lei nº 7014/96, RICMS-BA/12 e Portaria nº 445/98 vedam a aplicação do valor da venda, mas apenas o preço ou custo médio). Ou seja, tudo demonstra a iliquidez e incerteza da presente autuação.

Observa que o auto de infração, diante de sua fragilidade e não atendimento dos requisitos previstos no RPAF-BA/99, não apresenta essas respostas, lhe cabendo “adivinhar” o raciocínio da fiscalização, analisar a legislação tributária para poder se defender.

Afirma não serem necessárias maiores digressões para se concluir pelo nítido cerceamento de defesa que lhe foi imposto, além da fragilidade do auto de infração que compromete a sua liquidez e certeza. Sendo assim, verifica-se que o Auto de Infração ora impugnado não está corretamente motivado, sendo que a Constituição Federal expressamente veda que obrigações pecuniárias sejam constituídas e cobradas com base em procedimentos arbitrários ou imotivados.

Revela que os atos de aplicação da lei tributária ao caso concreto devem ser devidos e expressamente justificados e fundamentados pela Autoridade Administrativa, de modo que possibilite ao contribuinte exercer o seu direito constitucional à ampla defesa.

Diz verificar que na motivação dos fatos narrados no Auto de Infração ora impugnado, há completa confusão, uma vez que fundamenta em dispositivo legal que não retrata a infração supostamente cometida, ofendendo, além do princípio da motivação ora mencionado, também o da legalidade. Isso porque, o Autuante não apontou subsídios legais suficientes para a caracterização da infração, demonstrando que a fundamentação apresentada pela Fiscalização está errada e não se coaduna com os fatos apurados.

Assinala que a necessidade da correta fundamentação do Auto de Infração, são os ensinamentos de Eduardo Domingos Bottallo, fl. 19. Assim, pelo exposto, é inevitável a conclusão de que as Autoridades fiscais aplicaram a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo em “erro de direito”, que segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, é um problema de subsunção, causado quando o enunciado protocolar constituído como fato jurídico busca fundamento numa norma, quando na verdade deveria buscar em outra.

Menciona que ao utilizar erroneamente a fundamentação legal imputada, houve claro cerceamento ao direito de defesa, além de falta de certeza e liquidez do lançamento, o qual se verifica a nulidade do presente Auto de Infração. Não bastassem tais argumentos, verifica-se, ainda, o erro no cálculo do suposto imposto devido. Isto porque as planilhas que foram apresentadas, afrontam claramente, o disposto no art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, ao utilizar o maior valor monetário, ao invés do que dispõe seus incisos, fl. 20 e 21

Assinala que as legislações acima citadas sempre se reportam a preços e custo médios como já mencionado no decorrer da presente impugnação. Assim, a fiscalização aplicou a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo novamente em “erro de direito”. Portanto, após a produção da norma individual e concreta (no caso, o Auto de Infração e Imposição de Multa), constata-se que a norma aplicada não deveria ser aquela, mas outra.

Diz restar demonstrada que a cobrança efetivada é nula de pleno direito, motivo pelo qual se requer a anulação do auto de infração ora questionado. Isso porque, no caso em análise, repita-se, o Auto de Infração questionado utiliza o art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, mas não estabelece/identifica qual dos incisos do referido dispositivo legal foi aplicado, que apresentam critérios de mensuração absolutamente distintos, fato que praticamente inviabiliza a defesa por parte da Impugnante, além de reiterar a ausência de liquidez e certeza do lançamento ora questionado.

Neste sentido, acosta à fl. 22 ementas de acórdãos com decisões favoráveis ao seu pleito em caso de semelhante falta de liquidez e certeza do lançamento,

Afirma ficar, mais uma vez, comprovada a carência de correta motivação do Auto, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito e tal fato demonstra a iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o direito de defesa da Impugnante, maculando de nulidade o Auto de Infração ora impugnado.

Lembra que nos termos do RPAF-BA/99, em seu art. 39, inciso III, estabelece que o auto de infração conterá a descrição dos fatos considerações como infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta, o que, por tudo o quanto foi demonstrado, não ocorreu no presente caso. Veja-se, ainda, a afronta ao art.13, inciso I, da Portaria nº 445/98, citada pela fiscalização como enquadramento da suposta infração praticada.

Frisa que, nos termos do artigo acima mencionado, somente deverá ser cobrado o ICMS relativo às operações de saídas “omitidas”, no caso de existência “tanto de omissão de entradas, como de saídas de mercadorias”. Todavia, no presente caso, pela própria descrição da suposta infração, somente foi considerada a omissão de saída em decorrência da suposta falta de registro de entradas de mercadorias. Ou seja, não se está diante de omissão de entradas e saídas, requisito necessário para aplicação do art. 13, inciso I, da Portaria nº 445/98. Inclusive porque, apesar do exposto no resumo geral das infrações apuradas, o auto foi lavrado apenas com a infração de omissão de saída de mercadorias.

Arremata observando que, sob qualquer ângulo pelo qual se analise a questão, verifica-se que o Auto de Infração não tem como prosperar.

Da Inexistência de Omissão

Pondera que, caso seja entendido que não deve declarar a nulidade do Auto de Infração ora questionado, em razão da evidente iliquidez e incerteza do lançamento, cumpre demonstrar que no mérito, a acusação imposta também não procede, em razão da inexistência de diferença de estoque.

Afirma que a presente infração decorre de suposta falta de recolhimento do ICMS, relativo à omissão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivamente omitidas.

Declara não haver como prosperar a presente exigência fiscal, porquanto ser ele empresa varejista, razão pela qual todas as suas operações de venda são acompanhadas da respectiva nota fiscal.

Pondera que a própria capitulação da infração é confusa e falha, pois como poderia ter havido omissão de saídas. se logo em seguida a fiscalização alega omissão de entradas “com valor inferior ao das saídas”. Indaga ainda como foi obtido um valor “inferior ao das saídas”. Afirma que a única resposta plausível é porque existiu a emissão dos documentos fiscais, o que faz cair por terra a infração em questão, demonstrando fragilidade na própria autuação.

Ressalta, que o levantamento quantitativo por espécies de mercadorias do estoque, é um procedimento permitido pela legislação de vários Estados federados, para apurar possíveis omissões de receitas (omissões de entradas e omissões de saídas) decorrentes da comercialização de produtos não escriturados pelo contribuinte do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), desde que respeitados todos os princípios basilares da incidência desse imposto.

Destaca que no caso específico do Estado da Bahia, o referido procedimento encontra-se positivado por meio dos artigos, 1º a 15, da Portaria nº 445/98, que trata sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Ou seja, o ordenamento jurídico em análise estabelece uma presunção de que houve circulação de mercadorias não tributadas pelo ICMS nos casos em que a fiscalização, por meio de um levantamento quantitativo, encontra diferenças no estoque do contribuinte.

Menciona se tratar de uma tributação por meio de presunção legal, que a doutrina pátria afirma ser inconstitucional, uma vez que o sistema constitucional não admite presunções, como consequência da norma jurídica veiculada por meio do art. 5º e 60, § 4º, (cláusulas pétreas). Até porque, a Fiscalização não pode praticar atos administrativos com critérios difusos ou subjetivos, ou seja, apoiados em meras suposições.

Registra que, uma vez que a presunção “relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias”, deve ficar claro que a referida presunção é relativa, podendo ser afastada por provas apresentadas pelo contribuinte ou constituídas em juízo.

Declara que, no caso em análise, a fiscalização se utilizou do procedimento em questão para presumir uma falta de recolhimento de ICMS, pelo fato de ter verificado suposta omissão de saída. No entanto, além de não ter ocorrido qualquer omissão de saída, a jurisprudência mais atual veda a cobrança do imposto pela simples presunção dessa omissão.

Frisa que não basta apenas a presunção de que ocorreram saídas sem a emissão de documentos fiscais. Mister se faz a comprovação, por outros meios, da efetiva ocorrência de uma operação de circulação de mercadorias, único fato jurídico possível a ensejar o nascimento da obrigação tributária do ICMS. Ora, caso a fiscalização constate uma eventual diferença de estoques, tal fato caracteriza mero indício de uma suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Todavia, esse indício deve ser acompanhado de provas cabais (inclusive contábeis, nos termos do que estabelece a legislação vigente), demonstrativas do ingresso de recursos financeiros que possam comprovar uma saída sem a emissão de documentos fiscais apropriados.

Assevera que, nada disso ocorreu no presente caso, isto porque, o próprio relato da infração, afirma que a falta de recolhimento de ICMS, relativo a uma suposta omissão de saída de mercadorias tributáveis, decorre da “falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas”. Ressalta que, sequer, foi demonstrado na lista de omissões do auto, o valor superior de saídas.

Prossegue destacando que, analisando a Portaria nº 445/98, mais especificamente o art. 13, I, (citado como enquadramento da infração), verifica-se que no caso de existência tanto, de omissão de entradas, como de saídas, se o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas, com a multa correspondente de 100%, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas.

Cita que, no presente caso, consta expressamente no relato da infração que a suposta omissão de saídas somente ocorreu em face da suposta falta de registro de saída de mercadorias. Ou seja, não é o caso de existência de omissões de saídas e nem de entradas, o que demonstra, mais uma vez, o equívoco da fiscalização na identificação dos fundamentos legais da suposta infração, caracterizando nítido cerceamento de defesa. E, como se não bastasse isso, a fiscalização, ao elencar a multa no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, deixou de mencionar qual das alíneas deveria ser considerada, em nítido cerceamento de defesa e sem observar as normas vigentes no RPAF-BA/99 para efetuar o lançamento.

Afirma que a fiscalização pretende inovar no ordenamento jurídico, “criando” uma nova hipótese de incidência do ICMS, qual seja, a suposta falta de registro de entradas, como pressuposto para a exigência do ICMS, sob o incorreto entendimento de que houve uma subsequente saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais. Ora, mesmo que se pudesse admitir como válida essa

“ficção jurídica”, caberia à fiscalização demonstrar, de forma cabal, a ocorrência da saída dessas mercadorias, o que não ocorreu no presente caso.

Assinala que o Auto de Infração ainda padece de vício, no que se refere ao fundamento ora questionado, quer por não refletir a realidade fática, quer por não estar em consonância com a legislação estadual e constitucional vigentes.

Da inexistência de diferença de estoque

Pondera que em não se declarando a nulidade do Auto de Infração questionado, em razão da evidente iliquidez e incerteza do lançamento, a acusação imposta também não procede, em razão da inexistência de diferença de estoque.

Assevera que para um melhor deslinde da presente questão, é de fundamental importância que se proceda a aglutinação dos produtos por código e por tipo. Tal necessidade decorre do fato de que inúmeros produtos, apesar de serem iguais e apresentarem o mesmo código, possuem descrições distintas em seus registros e esse fato, inevitavelmente, poderia causar uma distorção nos valores apurados pela fiscalização. Ou seja, uma correta apuração por meio de diferença de estoque necessitaria de uma prévia definição da descrição padrão a ser utilizada por cada item durante todo o exercício, e um posterior agrupamento dos produtos, o que não foi feito pela fiscalização.

Menciona que a falta desta padronização muito provavelmente levou a constatação de um fato que não condiz com a realidade.

Assim, diante disso, requer, desde já, que os autos sejam baixados em diligência, nos termos do art. 145, do RPAF-BA/99.

Reproduz trechos de ensinamentos de Hugo de Brito Machado à fl. 27.

Observa que que, com a diligência requerida, pretende-se demonstrar que a fiscalização se confundiu na construção do sentido dos suportes físicos probatórios constantes dos processos de autuação e, conseqüentemente, aplicou de forma incorreta, norma de presunção prevista na legislação do Estado da Bahia.

Esclarece que, em razão da divergência tratada, entende ser necessário que o presente processo seja baixado em diligência, conforme autoriza o art. 145, do RPAF-BA/99, para que reste comprovado que os fatos alegados pela Fiscalização são distintos dos fatos reais, bem como analise o crédito tributário após a aglutinação dos produtos por código e tipo - para que ao final fique ainda mais evidente a nulidade do Auto de Infração impugnado.

Destaca que, a já citada Portaria nº 445/98, ao dispor sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece que quando uma mercadoria pode ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, cujo teor do art. 3º, da referida portaria reproduz à fl. 28. Ocorre que o procedimento descrito no citado inciso III, não foi observado pela fiscalização.

Reafirma que as mercadorias comercializadas possuem descrições distintas em seus registros. Assim, caso a fiscalização tivesse feito o agrupamento de cada item, a fim de reunir em um mesmo item as espécies de mercadorias afins, aglutinando os produtos por código e por tipo, certamente verificaria a não existência de qualquer falta de registro de entradas e, por conseqüência, qualquer omissão de saída. Logo, mais uma vez, verifica-se a fragilidade do trabalho fiscal realizado, bem como a não observância de requisito estabelecido na própria legislação tributária do Estado da Bahia, que culminou na lavratura deste indevido auto de infração.

Observa que, esse tem sido o entendimento do CONSEF, que em casos idênticos ao dos presentes autos, decorrentes de autos de infração por suposta diferença de estoque, tem mantido o ajuste de valores após o confronto por códigos e tipos de mercadorias realizados em primeira instância,

acarretando a redução do valor exigido. Nesse sentido destaca: acórdão CJF nº 0338-11/18); acórdão CJF nº 0448-12/17 e acórdão CJF nº 0185-12/17.

Reafirma seu pedido para o encaminhamento dos autos do processo administrativo para que seja efetuada a devida diligência e o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Da Multa Confiscatória

Pondera que, nos termos do Auto de Infração ora questionado, a infração cometida levou à capitulação da multa constante do art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, o qual estabelece uma multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do imposto devido. Todavia, além de indevida a autuação ora combatida, como foi demonstrado acima, da mesma forma é indevida a multa que foi imputada à Impugnante, lavrada com base no dispositivo supratranscrito.

Principalmente porque, assim como ocorreu na capitulação das supostas infrações, a redação atual do inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 indica 07 (sete) situações que, uma vez ocorridas, podem ensejar a capitulação da multa nesse inciso. Todavia, a fiscalização, novamente, não indica qual das alíneas está enquadrada a suposta infração, acarretando não só o cerceamento de defesa, como também comprometendo a liquidez e certeza do auto de infração.

Afirma ser ilegítima a autuação fiscal, como amplamente demonstrado nos itens anteriores, é indevida a multa aplicada, à medida que se refere à conduta ilícita que não se verifica.

Destaca que não são necessários grandes esforços para se concluir que essas multas são altíssimas, elevando sobremaneira o próprio ICMS que seria devido nessa operação, fato que acarreta um nítido e nefasto efeito confiscatório, vedado pela Constituição Federal, art. 150, fl. 30.

Pondera que, em relação ao excesso das multas aplicadas, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de sua redução, inúmeras vezes, conforme acosta ementa de julgado à fl. 30.

Diz ser esse, inclusive, o entendimento proferido pelo E. Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADIn nº 551-1-RJ, no sentido de que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional”.

Frisa que, uma vez que a sanção visa punir o descumprimento de determinada conduta humana, exposta na norma tributária, a conclusão inexorável que se obtém, amparada pelo entendimento do STF, é que deve ser proporcional à suposta infração cometida. Mas não é o que ocorre no presente caso, uma vez que a sanção aplicada faz com que o débito tributário se torne 100% (cem por cento) maior que a quantia originariamente devida.

Afirma ser cristalino que a multa combatida excede os critérios de razoabilidade e proporcionalidade, os quais estabelecem que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na pretensão e intensidade proporcionais ao que seja reclamado para cumprimento da finalidade de interesse público a que está atrelada.

Continua destacando que se mostra carente de razoabilidade a imposição da multa pretendida, uma vez que o Estado não pode impor obrigações, vedações ou sanções aos administrados em medida superior ao necessário para atender ao interesse público, seguindo a orientação de adequação dos meios aos fins constitucionalmente estabelecidos. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) já reduziu multas, no caso concreto, sob a alegação de violação ao princípio da razoabilidade, fl. 32.

Assinala que, mesmo prevalecendo o entendimento de que a multa cominada esteja fundamentada no dispositivo legal estadual, é certo que esta não deve ser mantida, sendo imperativo a esta D. Junta dar à lei aplicação que fielmente observe princípios constitucionais norteadores do sistema jurídico, notadamente os princípios da capacidade contributiva, do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Ou seja, a multa é exacerbada,

desproporcional e não razoável e, por isso, fere o princípio do não confisco, não merecendo, assim, aplicação, mormente porque sabe-se que a quantificação da multa visa coibir a prática de atos dolosos e de má-fé, o que não ocorreu no presente caso.

Ressalta que os princípios da proporcionalidade e razoabilidade são princípios constitucionais que norteiam toda e qualquer relação jurídico-tributária, logo se estende aos casos de aplicação de multa pelo Estado, sob pena de imputar ao contribuinte, situação expressamente vedada pelo texto constitucional, qual seja o confisco. Ora, como exaustivamente demonstrado, não houve qualquer omissão ou prática de ato fraudulento pela Impugnante, uma vez que, como citado, tudo leva a crer que a autuação foi realizada com base em meras presunções.

Requer que a multa seja anulada, diante do flagrante desrespeito às normas constitucionais apontadas.

Da exigência em duplicidade do ICMS e da afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade

Assevera que uma análise mais detalhada das provas, anexadas à presente impugnação, leva à uma conclusão diferente daquela apresentada, pela fiscalização.

Relativamente às infrações do presente auto, que trata da suposta omissão de saída de mercadorias tributadas maior que a de entradas, algumas considerações iniciais são necessárias. Conforme demonstrado na lista de omissões elaborada pela impugnada, existem diversos produtos lá listados que já tiveram ICMS retido, pela substituição tributária (seja pelo remetente das mercadorias localizadas em outro Estado, seja pelo pagamento realizado pela própria Impugnante no momento da entrada das mercadorias em território baiano).

Pondera que a fiscalização, ao exigir novo pagamento do ICMS, desconsiderando o valor já recebido e recolhido aos cofres públicos, gera em um enriquecimento indevido do Estado da Bahia. Ora, não se pode admitir que o Estado da Bahia, já tendo recebido antecipadamente o ICMS por substituição tributária, ao considerar que os produtos não mais estão sujeitos à essa forma de arrecadação, passe a exigir novamente o imposto estadual, agora no momento de saída das mercadorias.

Revela que no regime de arrecadação do ICMS por substituição tributária, o contribuinte substituto fica responsável em realizar o cálculo e recolher o ICMS devido nas operações subsequentes dentro do Estado da Bahia, sendo que os contribuintes substituídos não efetuarão nenhum destaque do ICMS na nota fiscal nas operações que realizarem. O mesmo ocorre quando determinado contribuinte baiano receber a mercadoria de outro Estado, sem a retenção antecipada, hipótese onde caberá o recolhimento do ICMS de forma antecipada no momento da entrada da mercadoria no Estado da Bahia.

Apresenta exemplo, constante da própria lista de omissões, de que houve valores recolhidos antecipadamente a título de ICMS, apesar dos exigidos neste auto de infração à fl. 34. Observa que nesse exemplo se verifica que a fiscalização está exigindo os valores de R\$ 79,96; R\$ 149,97; R\$ 89,97; R\$ 99,98, R\$ 49,99, a título de ICMS supostamente não pago. Contudo, trata-se de mercadorias já sujeitas à substituição tributária. Aduz que o Estado da Bahia já foi beneficiado pelo recebimento a mais e antecipado do ICMS que supostamente seria devido pela Autuada, considerando a antecipação do ICMS por substituição tributária.

Continua destacando que a conclusão que se obtém é de que nenhum valor de mercadorias sujeitas à substituição tributária é devido aos cofres públicos, nas operações realizadas.

Requer que os presentes autos sejam baixados em diligência, a fim de que a fiscalização possa analisar e comprovar todos os valores apresentados, bem como o recolhimento a maior em favor do Estado da Bahia.

Lembra que a fiscalização, quando da lavratura do auto de infração, deve considerar os créditos decorrentes das aquisições e entradas das mercadorias no estabelecimento da Impugnante, que não foram aproveitados em razão da substituição tributária, em face do já citado princípio da não-cumulatividade (artigo 155, II, § 2º, da CF/88), bem como do disposto no art. 150, §§ 2º e no art.

3º, do CTN, onde a existência de pagamentos anteriores deve ser considerada na apuração de eventual saldo devido.

Frisa que, ao mesmo tempo em que o legislador constituinte estabeleceu que o ICMS é de competência dos Estados estabeleceu, também, sua natureza não-cumulativa, o que obriga a compensação do imposto pago em operações anteriores com o que for devido em novas operações, a fim de evitar a incidência superposta/tributação em cascata do ICMS.

Assevera ser esse, inclusive, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, carreando aos autos cópias de ementas de julgados sobre esse tema, fl. 35.

Observa que o Superior Tribunal de Justiça já assentou entendimento de que a Autoridade Fiscal, quando da lavratura do Auto de Infração, deve obediência ao princípio da não-cumulatividade, impondo-lhe levar em consideração, quando da apuração do *quantum debeatur*, realizar o confronto entre créditos e débitos de ICMS, fl. 35.

Diz que no presente caso caberia à fiscalização, ao exigir (mesmo que equivocadamente) o ICMS supostamente devido nas operações de saída das mercadorias, considerar o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos, fazendo o devido cotejamento de valores como foi demonstrado anteriormente, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Contudo, ao exigir o ICMS com base em suposta saída de mercadorias, sem lhe conferir o direito à compensação de créditos do imposto na apuração do tributo devido, a Autoridade Fiscal desprezou o ordenamento jurídico, notadamente o princípio da não-cumulatividade, consagrado na Constituição Federal, e a Lei Complementar nº 87/96, e novamente incorreu em erros que acarretam a nulidade da presente autuação.

DO PEDIDO

Requer o recebimento da presente Impugnação Administrativa, para que seja encaminhada ao órgão de julgamento competente, onde deverá ser reconhecido o integral pagamento das Infrações 01, 02, e extinto o crédito tributário, com o consequente cancelamento do auto de infração em relação a essas infrações.

Solicita a realização de diligência, nos termos requeridos nesta impugnação, bem como protesta por realização de sustentação oral.

Por fim, requer que toda e qualquer intimação ou notificação seja encaminhada ao endereço abaixo transcrito, bem como ao subscritor da presente, sob pena de nulidade.

O Autuante presta informação fiscal à fl. 95, nos seguintes termos.

Observa que o contribuinte traz uma série de alegações que em momento algum enfrenta a realidade dos fatos.

Diz que o ilícito em tela se refere a “saídas de mercadorias, sem o devido acobertamento das notas fiscais competentes”, apuradas através do roteiro de Auditoria de Estoques.

Insiste em afirmar que já recolheu o ICMS tempestivamente, contudo não apresenta a prova irrefutável que enfrenta este ilícito.

Em momento algum apresenta as Notas Fiscais que fariam prova de que houve erro ou algum ruído no processo de fiscalização.

Sendo assim, diz considerar a fiscalização foi realizada com total transparência, sem vícios ou má vontade e mantém o ilícito levantado.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Essa 3ª JF, converte os autos em diligência para que o Autuante acostasse aos autos cópia dos demonstrativos analíticos de apuração das omissões de entradas e de apuração dos preços médios unitários e em seguida que fosse intimado o Impugnante, mediante recibo, para entrega de cópia dos demonstrativos acostados aos autos e indicados no item anterior. Deverá também constar na intimação a solicitação para que o Autuado apresente as razões e a identificação das mercadorias

identificadas por códigos que preenchem os requisitos preconizados no inciso III, da Portaria nº 445/98, para serem agrupados no levantamento fiscal, constando expressamente a abertura do prazo de defesa de sessenta dias para manifestação.

O Autuante atende a diligência à fl. 105, articulando os seguintes argumentos.

Observa que o relator solicita que o Autuante produza e forneça ao Autuado dois relatórios específicos a saber:

- Analítico das omissões de entrada;
- Analítico de apuração dos preços médios.

Diz que nada pode gerar em relação a apuração das omissões de entrada posto que nada foi cobrado de créditos sob esta alegação. Sendo assim não serão gerados relatórios que nada tem a haver com a cobrança dos créditos decorrentes das diferenças de SAÍDAS.

Afirma que deve ter havido algum engano neste mister.

Em relação ao Analítico de apuração dos preços médios, informa que este relatório já consta do CD anexado ao AI sob o título de Resumo dos Preços Médios amplo a todos os produtos auditados.

Menciona que bastaria boa vontade de abrir tal relatório e seria constatado que lá estão dispostos os valores das hipóteses de preço médio avaliado e qual foi o preço médio adotado entre eles em acordo com a legislação em vigor.

Esclarece que não existe outro nível de relatório mais analítico do que este. Sendo assim, fica esta diligência prejudicada em seu conteúdo.

Esclarece, não obstante, que realmente não foi concedido o desconto de 1,18% no cálculo do crédito cobrado a título de perdas, conforme prevê a legislação atual. Isto ocorreu devido a uma falha no sistema, mas que já foi devidamente sanada.

Declara reconhecer o direito do Autuado em ser beneficiado por tal desconto, autorizando ou concordando, o que melhor couber, tal redução no valor do crédito cobrado.

Explica que os trabalhos de Auditoria são feitos dentro dos limites da legislação em vigor e com os critérios típicos do labor técnico especializado. Afirmar não poder ir além do que está exposto, no máximo ao Auditor cabe o direito à presunção.

Essa 3ª de JJF solicita nova diligência à fl. 108, para que o Autuante ou Auditor Fiscal designado estranho ao feito acostasse aos autos cópia dos demonstrativos analíticos de apuração das omissões de entradas, de saídas e de apuração dos preços médios unitários; e que fosse intimado o Impugnante, mediante recibo, para entrega de cópia dos demonstrativos acostados aos autos e indicados no item anterior. Deverá também constar na intimação a solicitação para que o Autuado apresente as razões e a identificação das mercadorias identificadas por códigos que preenchem os requisitos preconizados no inciso III, da Portaria nº 445/98, para serem agrupados no levantamento fiscal. Constar expressamente a reabertura do prazo de defesa de sessenta dias para manifestação.

O Autuante apresenta a conclusão da diligência à fl. 112, informando que atendendo à diligência fiscal às fls. 108 e 109, informa que tal solicitação já foi atendida à fl. 105, em informação fiscal referente a diligência idêntica a esta, em análise. Sendo assim nada tem a esclarecer.

Em nova diligência essa 3ª JJF, fl. 117 solicita que Auditor Fiscal estranho ao feito intimasse o Impugnante para apresentar uma planilha contemplando todas as mercadorias arroladas no levantamento quantitativo, com a devida comprovação documental, que possuam o mesmo código básico, ou seja, o código “raiz” identificando a mesma mercadoria, porém com números de dígitos diferentes. Deve constar na intimação o prazo de trinta dias para o atendimento. E, caso o Autuado atendesse à solicitação, refizesse o levantamento quantitativo efetuando o agrupamento de mercadorias, previsto do inciso III, do art. 3º, da Portaria 445/98, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias idênticas, mesmo que não tenham a mesma descrição, e que tenha o mesmo código “raiz”, mesmo que possuam número de dígitos distintos.

O Autuado ao atender a intimação, se manifesta à fl. 122 informando que anexa aos autos, fls. 124 a 130 e CD à fl. 131 a planilha solicitada contendo a correlação dos códigos utilizados e as informações detalhadas conforme disposto no Guia Prático SPED para o registro 0200.

A Auditora Fiscal designada apresenta o resultado da diligência, fls. 135 a 143, demonstrativo às fls. 144 a 157 e CD à fl. 158, nos seguintes termos.

Destaca que em cumprimento ao solicitado na Diligência CONSEF, o Autuado foi intimado em 07/01/2025, com ciência em 13/01/2025, a apresentar planilha “DE-PARA” com a relação completa dos códigos utilizados por cada mercadoria comercializada pela empresa, de modo que pudessem ser agrupados no cálculo do levantamento quantitativo de estoque (cópia da intimação em anexo). O prazo para atendimento da intimação foi de 30 dias, conforme dispunha a própria diligência.

Diz que assim o fez o Impugnante e em 10/02/2025 entregou à Secretaria da Fazenda a requerida planilha, que veio acompanhada de um relatório elaborado pela empresa DESTOK AUDIT BRASIL, contratada pela Marisa Lojas para análise e identificação de potenciais inconsistências e elaboração do “DE-PARA”.

Assim como nos processos dos Autos de Infração de nºs 206863.0001/20-0, 206863.0009/21-0, 206863.0003/21-1, 206863.0005/21-4, 206863.0001/22-7 e 206863.0002/22-3 da mesma empresa, lavrados pelo colega aposentado Maurício Costa Gomes e igualmente por mim revisados, os códigos “DE-PARA” foram então alimentados no sistema SIAF, através do qual a fiscalização realiza os trabalhos de auditoria fiscal, para que novo cálculo fosse feito agora levando em consideração essa “identidade”.

Observa que, de fato, ao agrupar os itens de mercadorias cujos códigos continham divergências nos primeiros ou último dígitos, porém com o mesmo código raiz de 7 dígitos, foi possível analisá-los conjuntamente e reduzir o montante de omissões antes identificado.

Cita como exemplo as mercadorias a seguir elencadas:

2015 → código 2181337 BLUSAO CSL CHIFFONF EST CIN G: havia 1un de omissão de entrada (-1) para o código na versão 1-10021813375 e 1un de omissão de saída (+1) para a versão 000000010021813375; e

2016 → código raiz 2534069 BATA CSL BABADO. BEG M: havia 5un de omissão de saída (+5) para o código na versão 1-10025340693 e 5un de omissão de entrada (-5) para a versão 000000010025340693.

Menciona que agrupados, esses itens não apresentaram mais omissões, conforme se pode observar nos quadros acostados à fl.137.

Obs: Print extraído do SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal, com informações da EFD 2015.

Obs: Print extraído do SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal, com informações da EFD 2016.

Diz que a propósito do trabalho realizado anteriormente com a Marisa Lojas S/A, por ocasião da revisão fiscal dos autos supracitados, há um processo dessa mesma loja (IE 075.481.766), referente aos exercícios de 2017 e 2018, cujo texto da Informação Fiscal reproduz. Nele encontram-se todos os detalhes do trabalho executado naquele momento e que esmiúçam a questão da sistemática de codificação de mercadorias da empresa.

REPRODUÇÃO DA IF FEITA PARA O PROCESSO DO AUTO DE INFRAÇÃO 206863.0001/20-0:

Relata a seguir as ocorrências e estratégias adotadas para atendimento da demanda.

1. Alinhamento CONSEF x Fiscalização x Contribuinte

Diz que para cumprimento da diligência, houve inicialmente um alinhamento entre a fiscalização (auditora estranha ao feito e supervisor da área) e o relator do processo no Conselho de Fazenda Estadual, para que todas as dificuldades do que estava sendo solicitado fossem conhecidas e entendidas por todas as partes e para que uma solução conjunta fosse encontrada para o caso da Marisa Lojas S/A, já que os demais processos da empresa tratando de tema idêntico – agrupamento de mercadorias para análise de estoque – estavam em mãos da mesma auditora.

Registra que inúmeras reuniões ocorreram também com os responsáveis pela área fiscal da empresa (cópias de e-mails anexas), com o intuito de entender a sistemática de codificação de mercadorias adotada pelo grupo MARISA, em todo o Brasil e não apenas na Bahia, para que se pudesse chegar a uma solução viável de análise quantitativa de estoques.

2. Problema geral do estoque da MARISA

Informa que a MARISA LOJAS S/A adotava, por ocasião dos exercícios fiscalizados no presente processo (2017 e 2018), uma sistemática de codificação das mercadorias comercializadas onde o código utilizado no registro das entradas e aquele utilizado nas saídas (ou notas de entrada de emissão própria/devoluções), bem como nos inventários, eram divergentes entre si, ainda que com uma base comum.

Vamos reforçar alguns exemplos trazidos pela própria Autuada em Recurso Voluntário provido, constante às fls. 143 a 149 do processo:

Exemplo 01:

- BIQUINI PRA TQC TRANCA ESTAMP, RSE, G → código 10029252664

- BIQUINI PRA TQC TRANCA ESTAMP, RSE, G → código 1-10029252664

Exemplo 02:

- REGATA CT PRATA → código 2949736 (padrão)

- REGATA CT PRATA BRE, PRA, M → código 10029497362

Observa que existem três formatos possíveis de codificação: o código padrão simples com sete dígitos, majoritariamente utilizado nas saídas, o código com 100 à esquerda e mais oito dígitos (sete do padrão + um dígito verificador) e o código com 1-100 à esquerda com mais oito dígitos também, esses últimos geralmente utilizados nas entradas. Aparte a forma como são codificadas numericamente essas mercadorias, verifica-se também, o que é um complicador grave para os sistemas informatizados de modo geral, que não há consistência na forma como a mercadoria é descrita. Isso se pode notar mais claramente no exemplo da REGATA.

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

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

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

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

- a) O código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produto ou serviço) diferentes. Os produtos e serviços que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes. Em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade inicial e final no registro 0205;
- b) Não é permitida a reutilização de código que tenha sido atribuído para qualquer produto anteriormente.
- c) O código de item/produto a ser informado no Inventário deverá ser aquele utilizado no mês inventariado.
- d) A discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item ou discriminações genéricas (a exemplo de “diversas entradas”, “diversas saídas”, “mercadorias para revenda”, etc)

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

REGISTRO 0205: ALTERAÇÃO DO ITEM

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

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

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

Observa que aquela quantidade de omissões apontadas pelo cálculo original estava majorada pela discrepância entre os códigos de entradas e saídas.

Registra que isso ocorria em todos os estabelecimentos do grupo, obviamente, já que se tratava de prática operacional de controle e codificação de mercadorias comercializadas, motivo pelo qual foi preciso abordar o tema amplamente.

3. Solução adotada

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

Declara não ser esse o caso da Marisa Lojas S/A, cujo cerne da questão é a utilização de um padrão de codificação de itens que inclui zeros e traços, e dígitos verificadores ao final, em algumas operações/registros contábeis e não os inclui em outros.

Como já exposto anteriormente, e comprovado em cópias de e-mails anexas, revela que foram muitos os encontros entre o Fisco e os prepostos fiscais do Contribuinte para que se chegasse a um entendimento sobre como corrigir esse desencontro de dados, de modo que se pudesse visualizar a real situação dos estoques da empresa.

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

Destaca que, o Autuado foi intimado a proceder à referida retificação, tendo-lhe sido concedido o prazo máximo de 90 dias para cumprimento da intimação. Houve pedido de prorrogação (e-mail anexo), para o qual houve a resposta positiva com a concessão de mais 30 dias.

Frisa que após vencido esse prazo e recebidos os arquivos corrigidos, como o resultado encontrado não foi a contento, a Fiscal requisita novas informações em uma derradeira tentativa de obter resultado satisfatório e concede mais 30 dias de prazo ao Autuado.

4. Dificuldades encontradas / Notas Fiscais de Devolução (emissão própria)

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

5. Solução definitiva / DE-PARA

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

Tomando-se como exemplo o BIQUINI e a REGATA mencionados acima:

- BIQUINI PRA TQC TRANCA ESTAMP, RSE, G → código 10029252664 → omissão +1 (saída)

- BIQUINI PRA TQC TRANCA ESTAMP, SER, G → código 2925266 → omissão -1 (entrada)

- Código do grupo: 2925266 → omissões zeradas

- REGATA CT PRATA → código 2949736 → omissão +1 (saída)

- REGATA CT PRATA BRE, PRA, M → código 10029497362 → omissão -1 (entrada)

Código do grupo: 2949736 → omissões zeradas

Assinala que após agrupados com o “DE-PARA”, o resultado final foi igual a 0, nesses casos, e os itens passaram a não constar mais da Lista Geral de Omissões anexa, como se pode verificar.

6. Novos Resultados

Observa que o novo resultado obtido foi de uma omissão de saídas de R\$ 48.035,04, conforme demonstrativos anexos, cujo inteiro teor encontra-se em mídia digital também anexa.

7. Percentual de Quebra de Estoque

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

Arremata destacando que conclui a presente Informação Fiscal esperando ter cumprido a determinação da Diligência desse ilustre Conselho, aplicando o mesmo roteiro do Auto De Infração nº 206863.0001/20-0, acima reproduzido

Assinala que anexa em mídia digital (em seu inteiro teor) os demonstrativos comprobatórios dos novos valores, agora reduzidos, das Infrações 01 e 02 do auto em epígrafe. Segue também o novo Demonstrativo de Débito às fls. 144 a 157 e CD à fl. 158, discriminando o valor do débito remanescente para a Infração 01 no montante de R\$ 215.686,56 e, para a Infração 02, R\$ 272.473,78. Totalizando o débito do Auto de Infração em R\$ 488.160,34.

O Autuado foi intimado do resultado da diligência, fls. 160 a 163 e não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

VOTO

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

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

Verifico que tal alegação do Impugnante não tem qualquer vínculo com a realidade dos fatos, uma vez que, a apuração das irregularidades objeto da autuação foram embasadas na documentação fiscal do seu estabelecimento remetida ou por ele emitida e registradas em sua EFD. Logo, não há que se falar em suposições.

Declarou que a motivação do Auto de Infração foi incorreta, inexistência de qualquer indicação do dispositivo normativo infringido e que foi utilizado método de apuração não previsto na legislação de regência.

Também não há como prosperar essa alegação, haja vista, que tanto, o dispositivo legal infringido foi devidamente explicitado no Auto de Infração, consoante legislação de regência, quanto o método adotado na apuração inteiramente respaldada na Portaria nº 445/98, que disciplina a aplicação do método de Levantamento Quantitativo de Estoques de Mercadorias.

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

Não procede também a alegação de iliquidez e incerteza do crédito tributário, uma vez que a diligência fiscal em sua apuração agrupou mantendo o código “raiz” e a semelhança da descrição das mercadorias, de forma sistemática, as operações com todas as mercadorias, cujos códigos, apesar de distintos, por falha do Autuado em não manter a unicidade de código para cada item de mercadoria comercializada na forma da legislação de regência. Ademais, o Defendente não

apontou qualquer inconsistência no novo demonstrativo de débito elaborado pela Auditora Fiscal designada.

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

Pelo expendido, entendo ultrapassada a preliminar de nulidade suscitada, por não vislumbrar, no presente caso, qualquer ofensa ao direito de ampla defesa do Autuado e, muito menos falta de motivação da autuação. Inexistindo também iliquidez e incerteza alguma no crédito tributário apurado, eis que o aperfeiçoamento do lançamento de ofício foi devidamente efetuado ao longo da instrução e dado ciência ao Impugnante, na forma da norma de regência.

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

No mérito, o presente lançamento imputa ao sujeito passivo o cometimento de duas infrações pela Falta de recolhimento do ICMS posto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercício fechado de 2015 - Infração 01; de 2016 - Infração 02.

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

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

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

O Autuante ao preceder a informação fiscal manteve a autuação, inicialmente esclarecendo que o Autuado traz à defesa um trabalho realizado por uma empresa de auditoria independente que, a partir de arquivos internos do autuado e de Sistema doméstico de controle de movimento de

mercadorias, chegou a conclusões que defende devam ser aceitas pelo regulamento do SPED. Sustentou que o SPED não recepciona os ritos praticados por tal sistema doméstico, onde se utiliza das mais diversas formas de codificações para os seus controles internos de mercadorias. Frisou que o Autuado confessa que mantém duas práticas, não recepcionadas pelo Regulamento do SPED que são, a manutenção de “mesmo produto com codificações internas diferentes” e que “existem divergências de códigos de itens para um mesmo produto...”.

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

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

Explicou que o resultado foi obtido a partir desse agrupamento nem sempre será igual a zero, pois eventualmente são identificadas omissões reais, comuns nos controles de estoque das grandes redes varejistas. O fato é que, após o procedimento, uma grande quantidade de mercadorias foi agrupada pelo código padrão ou raiz, reduzindo substancialmente a quantidade de omissões lançadas no Auto de Infração e, conseqüentemente, o valor cobrado de imposto por saídas não documentadas. Concluiu esclarecendo que foi concedido no valor de 1,18%, conforme item 4, do parágrafo 1º, do art. 3º, da Portaria 445/98, “varejo de moda” e apresentando novo demonstrativo com o resultado obtido: omissão de saídas de R\$ 215.686,56 para a infração 01 - exercício de 2015, e R\$ 272.473,78, para a Infração 02 - exercício de 2016 totalizando o Auto em R\$ 488.160,34, conforme demonstrativos anexados às fls. 144 a 157 e CD à fl. 158.

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

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

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

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

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

Consigno que o Defendente ao ser intimado a tomar ciência do resultado da diligência apresentado pela Auditora Fiscal designada não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

Pelo expendido, acolho o novo demonstrativo de débito efetuado pelo Auditora Fiscal designada acostado às fls. 144 a 157 e CD à fl. 158, que resulta na diminuição da exação para R\$ 488.160,34. Sendo R\$ 215.686,56 para a Infração 01, e R\$ 272.473,78, para Infração 02.

Quanto à solicitação para que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas ao endereço do Autuado e aos Patronos do Autuado nos endereços constante, às fls. 36 e 37, sob pena de nulidade, consigno não haver óbice algum para o seu atendimento, entretanto, os critérios para intimação são os constantes do RPAF-BA/99. Ademais, o representante do Autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber as intimações atinentes ao presente feito.

No que concerne à aplicação da multa e respectivos consectários, saliento que estão em absoluta consonância com a Lei nº 7014/96 para as irregularidades apuradas. Quanto ao argumento do Autuado de ser o seu percentual exorbitante e confiscatória, saliento que descabe a este órgão julgador a declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206863.0013/19-5**, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 488.160,34**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA