

A. I. Nº - 206948.0002/10-8
AUTUADO - TERWAL MÁQUINAS LTDA.
AUTUANTES - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 08.04.2011

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0070-02/11

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, se o valor das saídas omitidas for superior ao das entradas, é devido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. No caso, foram refeitos, mediante diligência, os cálculos da autuação, remanescendo diferenças tanto de entradas como de saídas, no mesmo exercício. A tributação nesse caso deve recair sobre a diferença de maior expressão monetária, a de saídas, como originalmente lançada, pois a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante auditoria de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 24/03/2010, sob acusação da falta de recolhimento do ICMS no valor R\$ 225.855,97, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque relativo ao exercício de 2006, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas tributáveis omitidas, conforme levantamentos e demonstrativos constantes em CD, e documentos fls.10 a 103.

Em complemento consta: *“Relativamente ao exercício de 2006: Foram cadastrados 7.553 produtos, dos quais foram selecionados 5.401, todos, tributáveis normalmente. Dos 5.401 produtos selecionados, constatamos; 3.665 não apresentaram omissão alguma, nem nas entradas, nem nas saídas; 1.117 apresentaram omissão de entradas; e, 619 apresentaram omissão de saídas, conforme Demonstrativos anexos a esta Infração.”*

Na descrição dos fatos:

Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, tendo sido apurada a infração código 04.05.02 especificada no corpo do presente Auto de Infração:

Antes da execução dos roteiros de fiscalização previstos na Ordem de Serviço 516.250/09 procedemos a uma análise dos Arquivos Magnéticos existentes na Base de Dados da SEFAZ e constatamos algumas inconsistências como:

- 1. divergências entre os Registros Tipo 50 e Tipo 54; e,*

2. ausência do envio do Registro Tipo 74, onde constam os dados relativos aos inventários iniciais e finais de cada exercício, referente aos períodos de 01/12/2007 a 31/12/2007 e de 01/12/2008 a 31/12/2008.

O primeiro item acima deu ensejo às Listagens Diagnósticos 01 e 02 e o segundo item deu ensejo à Listagem Diagnóstico 03. Essas Listagens foram entregues ao contribuinte mediante Intimação em 19/11/2009 onde foi dado o prazo regulamentar de trinta dias para as devidas correções, conforme documentos anexos ao Relatório da Fiscalização.

No dia 07 de janeiro de 2010 os Arquivos Magnéticos Retificadores foram enviados à Base de Dados da SEFAZ, conforme comprovantes gravados no CD anexo ao Relatório da Fiscalização. As inconsistências acusadas foram então eliminadas, no entanto, o contribuinte, no bojo das retificações dos arquivos aproveitou e incluiu nos novos arquivos retificadores uma série de alterações de dados no Registro Tipo 74 relativo aos estoques de mercadorias dos períodos de 31/12/2005 e de 31/12/2006 que refletem os inventários inicial e final do exercício de 2006, e, inicial de 2007, que não foi objeto da Listagem Diagnóstico 03, envolvendo 5.808 códigos de produtos, conforme ANEXO 01 do Relatório da Fiscalização, que, por possuir cento e setenta e uma folhas, anexamos impressas apenas a primeira e a última. Este anexo encontra-se integralmente gravado no CD retro mencionado.

(....)

É parte integrante da Infração 01 o CD anexo, onde constam gravados integralmente todos os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos relativos ao Levantamento Fiscal efetuado no exercício fiscalizado. Em virtude desses Relatórios, Tabelas e Demonstrativos possuirem um grande volume de folhas, a fiscalização imprimiu e anexou aos autos, para os maiores, apenas as primeiras e últimas folhas de cada um deles, os menores foram integralmente impressos.

Todos os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos anexos a esta Infração foram entregues gravados no CD anexo, mediante Recibo Eletrônico também anexo, tendo sido, no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença do contribuinte.”

O autuado, em sua defesa às fls.108 a 116, após descrever a infração e os esclarecimentos constantes na descrição dos fatos, impugnou o auto de infração em epígrafe pelos seguintes fundamentos de fato e de direito.

Preliminarmente alega que o autuante não observou o disposto no artigo 8º, e seu parágrafo 3º, do RPAF/99, pois apresentou apenas em meios magnéticos os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos, deixando de apresentar impressos os citados papéis de trabalho.

Por conta disso, dizendo que para poder exercer a ampla defesa e o contraditório, requer que lhe sejam fornecidos todos os relatórios impressos comprobatórios da infração apurada, e que lhe seja reaberto o prazo para efetuar a sua defesa de posse de toda a documentação instrutória do lançamento, sob pena de cerceamento de defesa.

Diz que o alegado vício foi reconhecido pelo CONSEF, no julgamento representado pela Resolução JJF nº 1.505/98, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, tendo reproduzido a ementa e parte voto do referido julgamento.

Ainda em preliminar, alega que o preposto do fisco encontrou para reduzir uma auditoria de estoque a mera checagem eletrônica por meio de um *software*, à distância, realizando os exames na própria repartição fiscal, sem ter efetuado a confirmação do seu procedimento através dos adequados exames de auditoria, a exemplo da apuração “in loco” por discussão e o da mais basilar realização de averiguação pelo cotejamento dos dados de suas planilhas com a documentação fiscal de suporte de operações de entrada e saída das mercadorias e inventário físico.

Ressalta que os exames foram realizados por meio do programa SAFA, que através de informações recebidas por via do SINTEGRA, procedeu a uma checagem/auditoria padronizada, sem considerar as especificidades das operações do estabelecimento.

Salienta que o SINTEGRA provém de um programa elaborado por empresas de sistema sob encomenda dos contribuintes, estando previsto na legislação tributária a possibilidade de existência de falhas na formatação e envios dos conteúdos dos registros, sendo permitida a regularização das informações transmitidas no arquivo magnético apresentado à SEFAZ.

Discordou da informação do autuante de que foi alterado o saldo final de inventário em 2005, “no bojo das retificações propostas em função da Listagem de Diagnósticos 03”, dizendo que não existe no Regulamento do ICMS ou em qualquer texto normativo, emanado da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, dispositivo que vede retificação de informações transmitidas via SINTEGRA, quer seja em relação ao Registro Tipo 74, ou a qualquer outro.

Com esse argumento, sustenta que foi lícita a retificação procedida pela empresa, e inadequada foi a postura do auditor fiscal ao não considerar os dados retificados, e argui que o lançamento tributário em questão já nasceu viciado de nulidade, por entender que foram considerados dados defasados que não refletiam a realidade dos estoques do período fiscalizado.

Prosseguindo, o defendant, para argumentar em observância ao princípio da eventualidade, apontou os seguintes equívocos na auditoria de estoques.

- a) Inclusão em duplicidade das notas fiscais de saídas de mercadorias realizadas em operações de venda para a entrega futura, considerando-se como omissão de saídas tanto à emissão da NF de faturamento (códigos 5117 e 6117) como a NF de simples remessa (códigos 5922 e 6922).
- b) Cômputo dobrado de entradas de mercadorias realizadas em operações de compra para a entrega futura, considerando-se como omissão de entrada tanto à emissão da NF de faturamento (códigos 1117 e 2117) como a NF de simples remessa (códigos 1922 e 2922).

Aduz que diante do volume de documentos necessários a uma comprovação pontual dessas alegações, entende que o fornecimento de uma amostra documental dessa ocorrência, apenas para ficar caracterizado o erro de procedimento, seria o suficiente para justificar a necessidade da diligência/perícia “in loco”, que a requereu.

Destaca que não discorreu acerca dos demais elementos de suporte da autuação, a exemplo do preço unitário médio utilizado nos cálculos, por absoluta impossibilidade de abrir os correspondentes arquivos que se encontram corrompidos.

Ao final, requer que seja o auto de infração julgado nulo ou improcedente, protestando por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive pela juntada posterior de documentos.

Na informação fiscal às fls.120 a 126, sobre o requerimento do autuado para reabertura do prazo de defesa, o autuante teceu comentários sobre as auditorias fiscais que são realizadas eletronicamente utilizando-se dos institutos de Sped, Danfe, Arquivo Magnético, Certificado Digital, Escrituração Fiscal Digital, Escrituração Contábil Digital, Sintegra, Nota Fiscal Eletrônica, Programa Validador, Assinatura Digital, Conhecimento de Transporte Eletrônico, Procuração Eletrônica, Recibo Eletrônico, e-CNPJ, e-CPF, e- Fisco Tributário e e-PAF, dizendo que tratam-se de avanços da tecnologia que otimizaram a moderna fiscalização fazendária.

Quanto a alegada inobservância do disposto no §3º do Art. 8º do RPAF/99-BA vigente, salienta que o citado dispositivo regulamentar estabelece que os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, referentes a processo administrativo fiscal, devam ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo sob forma de tabelas, onde conste cópia exata das peças apresentadas.

No caso, diz que no Relatório da Fiscalização, às fls. 09 deste PAF, esclareceu que o total geral de folhas que compõem os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos produzidos pela fiscalização soma

8.500 (oito mil e quinhentos) folhas, e, por razões meramente de economia processual, na tentativa de poupar qualquer desperdício na condução do PAF, bem como nos atos processuais, de manuseio, tempo e demais despesas, que possam travar o curso do processo, a fiscalização imprimiu e anexou aos autos apenas as primeiras e últimas folhas dos maiores demonstrativos, e, quanto aos menores, estes, foram integralmente impressos.

Afirma que todos os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos pertinentes ao Levantamento Fiscal foram entregues gravados, sob forma de arquivos, no CD anexo à Peça Acusatória, mediante Recibo Eletrônico à fl. 103, tendo sido, no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença do preposto do contribuinte, o Contador Orlando dos Santos Costa.

Assim, argumenta que não houve inobservância ao disposto no §3º do art. 8º do RPAF/99-BA, por entender que houve a entrega todos os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos, parcialmente em papel impresso, e, também, em meio magnético, este último na íntegra, podendo o contribuinte abrir os arquivos desejados e imprimí-los em seu próprio ambiente conforme sua conveniência.

Observa que a Auditoria Virtual teve sua origem em 1995 com a edição, pelo Confaz, do Convênio ICMS 57/95, e atualmente o Fisco Estadual conta com, além do Sintegra, alguns bancos de dados, tais como: CFAMT, Operações com Cartões de Crédito/Débito, Cartórios, Detrans, Coaf (lavagem de dinheiro), Imobiliárias, Construtoras, Instituições Financeiras, CVM e Susep, e desses utiliza-se para suas ações fiscais.

Destaca que no presente processo, com a “Auditoria Virtual” o Roteiro de Auditoria de Estoques em análise foi executado considerando 5.401 itens, todos tributados normalmente, selecionados de um universo de 7.553 itens, e dos 5.401 itens selecionados, 3.665 itens não apresentaram omissão alguma, nem nas entradas, nem nas saídas; 1.117 itens apresentaram omissão de entradas; e, 619 itens apresentaram omissão de saídas.

Considerou sem sentido a impressão dos relatórios, pois se forem impressos em duas vias, uma para o PAF e outra para o autuado, seriam 17.000 folhas.

Sobre a jurisprudência citada na defesa, o preposto fiscal observa que não se trata de caso análogo ao presente, pois no citado julgamento a nulidade decorreu da não entrega dos levantamentos fiscais.

Quanto ao pedido de nulidade da autuação, o autuante apresentou os seguintes comentários:

Esclarece que consta no Livro RUDFTO que o exercício anterior, de 2005, foi fiscalizado por dois Auditores Fiscais que realizaram o Roteiro de Auditoria de Estoques, tendo sido considerados os estoques informados naquela época à Base de Dados da SEFAZ referentes a 31/12/2004 (Estoque Inicial) e a 31/12/2005 (Estoque Final), cuja ação fiscal diz que foi finalizada e resultou na lavratura do AI-170623.0051/06-4, tendo sido reclamado um ICMS, envolvendo a mesma infração, 04.05.02 (omissão de saídas), no valor nominal de R\$ 78.574,69.

Diz que para fiscalizar o exercício de 2006, utilizou como estoque inicial os mesmos dados dos estoques existentes em 31/12/2005, disponibilizados para a fiscalização anterior, sendo que, o autuado em 07/01/2010, quatro anos depois do envio das informações originais, conforme comprovante de envio de Arquivo Magnético Retificador gravado no CD anexo ao AI, alterou dados de itens que já haviam sido informados em janeiro de 2006 no Arquivo Magnético Original, e, ainda, inclui outros itens que não haviam sido informados originalmente. Informa que esse mesmo problema se repetiu relativamente aos estoques existentes em 31/12/2006, que é o Estoque Final do exercício ora fiscalizado.

Explica que o total de itens alterados foi de 5.808, conforme discriminado no ANEXO 01 do Relatório da Fiscalização integralmente gravado no CD anexo ao AI, por conter 171 folhas, e, o total de itens acrescentados foi de 239, conforme discriminado no ANEXO 02 do Relatório da Fiscalização integralmente impresso às fls. 13 a 20, por conter apenas 8 folhas.

Esclarece que fez os cálculos considerando apenas os dados originalmente enviados à Base de Dados da SEFAZ e chegou ao resultado revelado no AI em questão, e, apenas como simples teste, refez os cálculos considerando os dados dos inventários iniciais e finais do exercício informados posteriormente, com as alterações e inclusões consideradas indevidas, onde verificou que dos 5.148 (cinco mil, cento e quarenta e oito) produtos selecionados, não foi encontrada nenhuma omissão de saídas.

Assim, argumenta que os arquivos magnéticos devem refletir rigorosamente a escrituração fiscal, e essas alterações e inclusões foram consideradas indevidas, pois, tomaram conotação de um “jeitinho” para que não se encontrasse diferença alguma na Auditoria de Estoques do Exercício Fechado de 2006. Assevera que se trata de registros fiscais extemporâneos de inventários de mercadorias, e não deveriam ser feitos sem a prévia autorização do Fisco Estadual, como estabelece o Art.319, § 6º, inciso I, alínea a, do RICMS/97-BA, sob pena de cometimento dos ilícitos previstos nos incisos II e III do Art. 1º da Lei 8.137/90 que versa sobre crimes contra a ordem tributária.

Informa que entre os dias 19 de novembro e 31 de dezembro de 2009, foi feito um trabalho preliminar visando promover a regularização dos arquivos magnéticos do Sintegra, de forma a possibilitar a execução dos Roteiros de Fiscalização no primeiro trimestre de 2010 a salvo de inconsistências.

Diz que as inconsistências foram discriminadas e, sob forma de Listagens Diagnósticos, foram entregues ao contribuinte para as devidas retificações (fls. 22 a 52), as quais, envolvendo os Registros Tipo 50 e Tipo 54 (Listagens Diagnósticos 01 e 02) foram então eliminadas. Inclusive, diz que para fins de batimento de informações, foram selecionadas por amostragem as Notas Fiscais relacionadas às fls.123 a 125, não tendo sido encontrada nenhuma divergência.

Salienta que o contribuinte tem a obrigação legal de transmitir os dados das Notas Fiscais (Entradas/Saídas) com rigorosa exatidão. Quanto à dúvida levantada pelo autuado sobre a qualidade de seus dados transmitidos, argumenta que como ele tem a obrigação de transmitir seus dados à Base de Dados da SEFAZ corretamente, o “benefício da dúvida” pertence ao Fisco, cabendo ao contribuinte apresentar provas documentais que transmitiu alguns dados de suas Notas Fiscais com incorreções e não transferir esse ônus ao Fisco.

Com relação a questão do processo de auditoria fiscal, o preposto fiscal argumentou que esta somente poderia ser, totalmente de forma eletrônica, dado o grande volume de informação a serem tratadas, com auxílio de Banco de Dados utilizando-se de programas do ACCESS, e que esse processo não tem nada a ver com o SAFA mencionado nas razões de defesa.

No que tange às questões pontuais argüidas pelo defensor, o autuante comentou e esclareceu que:

- a) Quanto à questão dos CFOP's esclareceu que às fls. 59 e 60 deste PAF constam todos os CFOP's considerados no Levantamento Fiscal e, dentre eles, consta o CFOP “5.117 Ven. mercadoria adq. ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura”, mencionado nas Razões de Defesa. Explica que esse CFOP é um dos CFOP's associados ao Roteiro de Auditoria de Estoques, não havendo nada de errado na consideração do mesmo no levantamento fiscal efetuado.
- b) Sobre o CFOP “6.117 Ven. mercadoria adq. ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura”, diz que embora seja um CFOP que também é associado ao Roteiro de Auditoria de Estoques ele não aparece na relação dos CFOP's considerados no Levantamento Fiscal efetuado (fls. 59 e 60), em virtude de não ter havido nenhuma Nota Fiscal de Saídas com essa operação.
- c) Sobre os CFOP's 1.117, 2.117, 1.922 2.922, todos mencionados nas Razões de Defesa, afirma que os mesmos não fizeram parte do Levantamento Fiscal efetuado.

Concluindo, não concordou com a reabertura de prazo para defesa solicitada, pois todos os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos produzidos pela fiscalização constam gravados no CD entregue ao autuado, sob forma de arquivos que poderão ser abertos e impressos no ambiente do próprio contribuinte, conforme sua conveniência; que o autuado em momento algum questionou os números da fiscalização; e, por fim, manteve integralmente os termos da autuação.

Conforme despacho de diligência à fl.130, na pauta suplementar do dia 24/08/2010 foi decidido pelos membros desta 2ª JJF, encaminhar o processo à Infaz de origem para que o autuante juntasse aos autos os demonstrativos e planilhas referentes a auditoria de estoques, em papel, atendendo, assim, o disposto no parágrafo 3º do art. 8º do RPAF/BA, e posteriormente a repartição fazendária, entregasse ao autuado, mediante recibo específico, os documentos, acima alinhados, reabrindo o prazo de defesa por 30 dias, mediante intimação.

O autuante em sua informação fiscal à fl.132, esclareceu que no seu Relatório da Fiscalização, à fl.09, demonstrou que o total geral de folhas que compõem os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos produzidos pela fiscalização soma 8.500 (oito mil e quinhentas) folhas, e, se fosse para imprimir tudo, em duas vias, uma do PAF e outra da Autuada, seriam 17.000 folhas.

Esclareceu ainda que todos os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos pertinentes ao Levantamento Fiscal foram entregues gravados, sob forma de arquivos, em CD anexo à Peça Acusatória, mediante Recibo Eletrônico com MD5 do authentication à fl. 103 do PAF, tendo sido, no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença do preposto do contribuinte, o Contador Orlando dos Santos Costa, e permite ao contribuinte abrir os arquivos desejados e imprimí-los em seu próprio ambiente conforme sua conveniência.

Ponderou que, se não por força do disposto no §5º do art. 8º do RPAF/99-Ba, pelo menos em nome da economicidade, pede que o assunto seja revisto por essa 2ª JJF, para que não seja necessária a juntada dos documentos solicitados no despacho de diligência acima citado.

Considerando as ponderações do autuante, foi proposta pelo Relator e acolhida pelos demais membros desta JJF, na Pauta Suplementar desta data, a conversão do processo em diligência à Infaz de origem, para que o mesmo adotassem as seguintes providências:

1. imprimisse e juntasse aos autos o papel de trabalho intitulado de Relatório Consolidado das Omissões referente a auditoria de estoques;
2. após o cumprimento do item 01, entregasse ao autuado, mediante recibo específico, o demonstrativo especificado no item precedente, inclusive o despacho de diligência, reabrindo o prazo de defesa por 30 (trinta) dias, mediante intimação.

O autuante atendendo ao pedido da diligência acima, em sua informação à fl.13, imprimiu e juntou aos autos o relatório solicitado (docs.fl.140 a 219), composto de oitenta folhas, sugerindo a entrega de tal documento com a reabertura do prazo de defesa por 30 (trinta) dias.

Conforme intimação e AR dos Correios (fls.223 e 224), foi reaberto o prazo de defesa por 30 (trinta) dias, mediante a entrega ao autuado dos documentos anexados pelo autuante, inclusive do despacho de diligência, tendo o mesmo se manifestado às fls.228 a 230, argumentando que os meios magnéticos não servem como substitutivos dos demonstrativos físicos para defesa do contribuinte e por isonomia, já que a Administração decidiu por ignorar a Lei que lhe é impositiva, e não poderia servir unicamente à composição dos autos de infração.

Aduz que o auto de infração, só está fundamentado em uma planilha consolidada, com informações limitadas, onde não se tem a indicação da procedência dos itens elencados, o critério de composição dos preços dos itens presumidamente omitidos e vários outros aspectos fundamentais na formação da base tributável.

Argui que diante de uma atitude dessa natureza, o cerceamento de defesa em prejuízo aos princípios da verdade material e do devido processo legal tornam nulos todo o conteúdo do

lançamento fiscal.

Conclui, reiterando o cumprimento do seu pedido para posterior manifestação acerca da composição da base de cálculo tributável.

Às fls. 234 a 236 o autuante contesta a manifestação do autuado, nos seguintes termos.

Comenta sobre os Procedimentos Relativos ao Início da Ação Fiscal, esclarecendo que as Auditorias Fiscais no âmbito da fiscalização são realizadas eletronicamente, em virtude do envolvimento de um grande número de itens de mercadorias a serem auditadas, tomando por base as próprias informações prestadas pelos contribuintes usuários de sistema eletrônico de processamento de dados.

Observa que o autuado é usuário do Sistema Eletrônico de Processamento de Dados não só para escrituração dos seus Livros Fiscais, como também para emissão de seus Documentos Fiscais, portanto, o contribuinte, por força da legislação vigente, colocou à disposição do Fisco Estadual todos os seus registros fiscais e contábeis sob forma de arquivos eletrônicos.

Diz que a Auditoria Fiscal levada a efeito no contribuinte autuado foi realizada de forma totalmente virtual com base nos arquivos magnéticos retificadores enviados pelo contribuinte à Base de Dados da Secretaria da Fazenda, como consta de Sistema de Controle de Arquivos Magnéticos – SCAM.

Explica que os primeiros procedimentos executados pela fiscalização referem-se ao Roteiro de Auditoria AUDIF-249 Auditoria das Informações de Arquivos Eletrônicos, cuja metodologia foi a seguinte:

“1. numa primeira etapa, foi feita uma verificação no Sistema de Controle de Arquivos Magnéticos (SCAM), se todos os arquivos magnéticos do período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008 já se encontravam a disposição do fisco. Nesta etapa, constatamos que o contribuinte já havia disponibilizado para a fiscalização todos os seus arquivos magnéticos, como consta de Sistema de Controle de Arquivos Magnéticos – SCAM, ou seja, o contribuinte cumpriu com a obrigação prevista no Art. 708-A, § 4º, do RICMS/BA (se os Arquivos Magnéticos estão no SCAM, então, neste caso, não precisou da intimação do “caput” do Art 708-B); e,

2. numa segunda etapa, os Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte para o SCAM foram requisitados e analisados. Dessa análise, constatamos algumas inconsistências envolvendo divergências entre os Registros Tipo 50 e Tipo 54, ou seja, 977 Notas Fiscais foram informadas no Registro Tipo 50, porém, seus itens deixaram de ser informados no Registro Tipo 54, além disso, o Registro Tipo 74 referente aos meses de dezembro de 2007 e de dezembro de 2008 ainda não havia sido informado. As inconsistências apontadas deram ensejo às Listagens Diagnósticos 1, 2 e 3 (fls. 23 a 52) que foi entregue ao contribuinte mediante Intimação em 19/11/2009 (fls. 22) onde foi dado o prazo regulamentar de trinta dias para as devidas correções, como estabelece o Art. 708-B, §§ 3º e 5º, do RICMS/BA.

2. Os Arquivos Magnéticos Retificadores foram transmitidos para o SCAM entre 07/01/2010 e 13/01/2010. Requisitados e analisados, constatamos que as inconsistências apontadas foram então eliminadas, no entanto, o contribuinte, no bojo das retificações dos arquivos aproveitou e incluiu nos novos arquivos retificadores uma série de alterações de dados no Registro Tipo 74 relativo aos estoques de mercadorias dos períodos de 31/12/2005 e de 31/12/2006 que refletem os inventários inicial e final do exercício fiscalizado (2006), que não foi objeto das referidas Listagens Diagnósticos, envolvendo 5.808 códigos de produtos, conforme ANEXO 01 do Relatório da Fiscalização, integralmente gravado no CD às fls. 10. Além dessas alterações, o contribuinte acrescentou nos arquivos retificadores relativos aos estoques de 31/12/2005 e 31/12/2006 outros 239 códigos de produtos que não haviam sido informados originalmente, conforme discriminado no ANEXO 02 do Relatório da Fiscalização, também integralmente gravado no CD retro mencionado.

3. *As alterações indevidas no Registro Tipo 74 são fáceis de serem percebidas no Relatório do Sistema-SCAM, pois, no arquivo magnético referente ao mês de dezembro de 2005, que representa os estoques iniciais do exercício de 2006, transmitido originalmente em 14/01/2006, o Registro Tipo 74 possuía 415 informações; essas mesmas 415 informações se repetiram no arquivo magnético do mês de janeiro de 2006, transmitido em 14/02/2006; e, posteriormente, o de janeiro de 2006, transmitido em 07/01/2010, inexplicavelmente, foi informado com 422 informações. Por outro lado, no arquivo magnético referente ao mês de dezembro de 2006, que representa os estoques finais do exercício de 2006, transmitido originalmente em 13/01/2007, o Registro Tipo 74 possuía 558 informações; essas mesmas 558 informações se repetiram no arquivo magnético do mês de janeiro de 2007, transmitido em 14/02/2007; e, posteriormente, o de dezembro de 2006, transmitido em 07/01/2010, inexplicavelmente, foi informado com 578 informações.”*

Sustenta que se os arquivos magnéticos devem refletir rigorosamente a escrituração fiscal, e essas alterações foram consideradas indevidas, por se tratar de registros fiscais extemporâneos de inventários de mercadorias e, como tal, não devem ser feitos a esmo, sem a prévia autorização do Fisco Estadual, como estabelece o Art. 319, § 6º, inciso I, alínea a, do RICMS/97-BA, sob pena de cometimento dos ilícitos previstos nos incisos II e III do Art. 1º da Lei 8.137/90 que versa sobre crimes contra a ordem tributária, a saber:

“Art. 1º Constitui crime contra ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ...em documento ou livro fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;”

Informa ainda que a empresa é Comercial Varejista e, nessa condição, o Roteiro de Auditoria de Estoques é o principal Roteiro de Auditoria a ser executado pela Fiscalização, razão pela qual seus estoques anuais, uma vez informados à Base de Dados da SEFAZ, não devem ser alterados.

Sobre essa questão de alterações/inclusões extemporâneas de dados de quantidades e/ou valores no Registro Tipo 74, prestou os seguintes esclarecimentos:

- “1. o Registro Tipo 74 é o próprio Livro Registro de Inventários do contribuinte;
2. o prazo regulamentar para escrituração do Livro Registro de Inventários é de 60 (sessenta) dias após encerramento do exercício, conforme estabelece o Art. 330, § 7º, do RICMS/97-BA;
3. no período de apuração do ICMS em que for realizado inventário (dezembro), o arquivo magnético entregue deverá conter, obrigatoriamente, os registros de inventário, Registro Tipo 74, a título de estoque final, que deverão ser repetidos no arquivo magnético referente ao período de apuração seguinte (janeiro), a título de estoque inicial, podendo o contribuinte, contudo, se houver necessidade de correções nos dados já informados, por força do referido Art. 330, § 7º, do RICMS/97-BA, apresentar o Registro Tipo 74 em arquivo magnético retificador até 60 dias após a realização do inventário, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade “3”, referente à retificação aditiva do citado arquivo;
4. a orientação do item 3 acima está prevista no § 6º do art. 686 do RICMS/BA. O contribuinte tem a oportunidade única de enviar o Registro Tipo 74 retificador até 60 dias após a realização do inventário;
5. após expirado o prazo regulamentar para escrituração do Livro Registro de Inventários, qualquer alteração no Livro Fiscal será considerada extemporânea, e, como tal, depende de prévia autorização do Fisco Estadual, como estabelece o Art. 319, § 6º, inciso I, alínea a, do RICMS/97-BA, como foi dito acima;

6. o contribuinte, exatamente por se tratar de comercial varejista como foi dito acima, rotineiramente é submetido à Auditoria de Estoques, mesmo assim, sabendo disso, alterou dados nos inventários iniciais e finais do período fiscal examinado; e,

7. por tudo o que foi dito acima, a fiscalização considerou a contagem física dos estoques iniciais e finais informados no Registro Tipo 74 do mês de janeiro de 2006, transmitido em 14/02/2006, que são os mesmos constantes do Registro Tipo 74 do Arquivo Magnético de dezembro de 2005 (iniciais) transmitido originalmente ao SCAM em 14/01/2006, e no Registro Tipo 74 do Arquivo Magnético de dezembro de 2006 (finais) transmitido originalmente ao SCAM em 13/01/2007, conforme dito acima. O contribuinte, ao atender a Intimação para regularizar as divergências entre os Registros Tipo 50 e Tipo 54 constatadas em seus arquivos magnéticos, as chamadas verdadeiras inconsistências, deveria se limitar apenas a incluir no Registro Tipo 54 os itens das 977 Notas Fiscais discriminadas nas Listagens Diagnósticos 01 e 02 fornecidas. Manipular dados nos inventários iniciais e finais do exercício de 2006, agora, quatro anos depois, totalmente em desacordo com a orientação contida no § 6º do art. 686 do RICMS/BA, isso, no entendimento da fiscalização, à luz dos incisos II e III do Art. 1º da Lei 8.137/90, efetivamente, “não tem nada a ver com inconsistências em arquivos eletrônicos”, na realidade, é fraude, portanto, “constitui crime contra ordem tributária”.

Sobre o resultado do levantamento fiscal, explica que foram cadastrados 7.553 produtos, dos quais foram selecionados 5.401, todos, tributáveis normalmente, sendo que, dos 5.401 produtos selecionados, constatou que 3.665 não apresentaram omissão alguma, nem nas entradas, nem nas saídas; 1.117 apresentaram omissão de entradas; e, 619 apresentaram omissão de saídas, cujo resultado apurado revelou falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, devido da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis.

Além disso, afirma que o processo de seleção dos produtos para o Levantamento Fiscal não considerou, em hipótese alguma:

“1. produtos com mais de um código, assim como também os códigos que estejam associados a mais de um produto, dentro de um mesmo exercício;

2. códigos que representam serviços diversos não tributados pelo ICMS, mas que, equivocadamente, tiverem sido informados pelo contribuinte no Registro Tipo 75 dos Arquivos Magnéticos; e,

3. códigos que, na realidade, são de materiais de uso/consumo ou de ativo imobilizado.

Observa que no processo seletivo, todo produto que por ventura apresentar as características descritas em 1, 2 ou 3 acima dentro do exercício a ser fiscalizado ele é automaticamente excluído, ou seja, ele não participa do levantamento fiscal.

Quanto a impressão dos Relatórios, Tabelas e Demonstrativos produzidos pela fiscalização, argumenta que face ao grande volume de folhas, aproximadamente 8.500 folhas, a impressão em papéis dos mesmos, em duas vias, uma para o autuado e outra para o PAF, conforme prevê §3º do Art. 8º do RPAF/99-BA, demandariam 17.000 (dezessete mil) folhas, entende que por economia processual e na tentativa de poupar qualquer desperdício de tempo na condução do PAF, ser desnecessária a sua entrega, uma vez que todos os papéis de trabalho foram entregues ao sujeito passivo em meio magnético (CD), conforme Recibo Eletrônico com MD5 do authentication às fls. 204 deste PAF, observando que, no ato da entrega, foi aberto normalmente na presença do reposto

do contribuinte, o Contador Orlando dos Santos Costa, permitindo ao contribuinte abrir os arquivos desejados e imprimi-los, total ou parcialmente, em seu próprio ambiente conforme sua conveniência.

Finaliza, chamando a atenção de que as questões sobre batimento de informações entre arquivos magnéticos e notas fiscais, bem como sobre os CFOP's considerados no levantamento fiscal já foram esclarecidas em sua contestação às fls. 123 a 126 do processo, bem como que o autuado em momento algum questionou os números da fiscalização, pugnando pela manutenção integral de seu procedimento fiscal.

VOTO

Inicialmente, quanto ao pedido do autuado de diligência para que a ASTEC/CONSEF procedesse revisão do lançamento, com base no art. 147, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que o pedido do contribuinte foi no sentido de verificação de fatos vinculados à escrituração comercial ou de documentos que estejam de sua posse, e cujas provas poderiam ter sido juntadas aos autos. Além disso, o autuado não apresentou provas de suas alegações, nem justificou impossibilidade de trazer ao processo tais provas.

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/997, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos e documentos às fls.10 a 103.

Os citados levantamentos em meio magnético e em planilhas impressas, constantes nos autos são suficientemente esclarecedores e servem como elemento de prova das infrações imputadas ao autuado, e permitiram ao sujeito passivo exercer com plenitude o seu direito de defesa apontando eventuais erros no trabalho fiscal.

Analizando as preliminares de nulidade suscitadas na defesa, verifico que não assiste razão ao defensor, tendo em vista que:

- a) Em que pese não terem sido entregues todos os Relatórios, Tabelas e Demonstrativos que fundamentam a auditoria de estoques, mas tão-somente os arquivos magnéticos contendo tais papéis de trabalhos, este fato não causou qualquer prejuízo à ampla defesa e ao contraditório.
- b) O processo foi baixado em diligência para entrega dos levantamentos e demonstrativos fiscais, sendo observado o esclarecimento do autuante constante no corpo do auto de infração na descrição dos fatos, no sentido de que não seria razoável a impressão de aproximadamente 17.000 folhas, quando tais relatórios se encontram no CD que foi entregue ao autuado, conforme recibo à fl.103.
- c) Visando dotar o processo da demonstração da base de cálculo com documentos impressos, o órgão julgador deliberou então a entrega, mediante intimação e reabertura do prazo de defesa, apenas do Demonstrativo das Omissões e do Demonstrativo do Cálculo do Débito, nos quais se encontram consolidadas as quantidades dos estoques iniciais e finais, das entradas e das saídas, além do preço unitário médio de todos os produtos considerados no levantamento quantitativo, e da base de cálculo do débito lançamento no auto de infração, permitindo o apontamento ao autuado de eventuais erros nos números.
- d) Não há impedimento legal para que a fiscalização efetue seu trabalho na própria repartição, sobretudo quando é feito com base nas informações transmitidas via SINTEGRA, pelo próprio contribuinte, por força do art.708-A do RICMS/97.
- e) Quanto a alegação de que não foram considerados os dados retificados no arquivo magnético, o autuado não apresenta nenhuma prova neste sentido. O autuante, ao contrário, comprova que as inconsistências foram discriminadas nas Listagens Diagnósticos, e que foram entregues ao

contribuinte (fls. 22 a 52), envolvendo os Registros Tipo 50 e Tipo 54 (Listagens Diagnósticos 01 e 02) foram eliminadas, conforme amostragem das Notas Fiscais relacionadas às fls.123 a 125.

f)) Não houve impossibilidade de abrir os arquivos magnéticos do trabalho fiscal, por se encontrarem corrompidos, conforme alegado na defesa, pois o CD foi entregue ao contador Orlando dos Santos Costa, conforme comprovam os Recibos Eletrônicos às fls.09 e 103, nos quais, constam declarado ter sido, no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença do citado preposto da empresa.

Assim, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, serão objeto de apreciação por ocasião do exame do mérito, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, por não encontrar amparo em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

No mérito, o fato descrito no auto de infração faz referência à falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque relativo ao exercício de 2006, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas tributáveis omitidas.

Pelo lançamento do item ora em discussão exige-se ICMS, face a constatação de omissão de saídas de mercadorias apurado através de levantamento quantitativo de estoques, e encontra-se devidamente demonstrado às fls.10 a 103, onde constam especificadas e relacionadas as quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais; os estoques inicial e final, o demonstrativo de estoque, e a demonstração de apuração do débito.

O cálculo do débito da infração foi feito em perfeita conformidade com a Portaria nº 445/98, qual seja, com base nas operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas.

O levantamento que resultou na autuação fiscal é composto de diversos quadros demonstrativos que explicitam todo o trabalho realizado, nos quais o Fisco especifica o produto objeto da exigência fiscal, bem como as quantidades, e os demais dados necessários e considerados, e se baseia nas notas fiscais de entradas e saídas, nos livros de Registro de Entradas e Saída, no Registro de Inventário. E, foi com base nesse procedimento que restou constatada de saídas de mercadorias tributadas, sendo exigido o imposto de acordo com o que preceitua a Portaria nº 445/98.

Portanto, em razão de sua natureza objetiva e matemática, a contestação do levantamento quantitativo deve ser feita mediante indicação precisa dos erros detectados e/ou apresentação de novo levantamento evidenciando e justificando as diferenças encontradas.

Esta auditoria deve ser acompanhada do levantamento das entradas e das saídas, dos estoques inicial e final, do demonstrativo do preço unitário médio, e de um resumo intitulado de demonstrativo das omissões. As quantidades das entradas e das saídas correspondem com os documentos fiscais emitidos; as quantidades dos estoques são as que se encontram declaradas no Registro de Inventário, enquanto os preços unitários são determinados em função da ocorrência de diferenças de entradas ou de saídas. Esta apuração pode ser feita examinando-se cada documento fiscal, ou, mediante uma depuração das quantidades e valores informados no arquivo magnético que é entregue por força do art.708-A do RICMS/97, ou através dos levantamentos e demonstrativos impressos. A depender do volume de operações realizadas pelo contribuinte e da quantidade das mercadorias escolhidas para a auditoria, estes levantamentos podem resultar em

um número elevado de folhas. Já o resumo (demonstrativo das omissões), pode ser expresso em uma ou duas folhas.

Consoante consta na descrição do fato no corpo do auto de infração, e o esclarecimento prestado na informação fiscal, o trabalho fiscal foi efetuado através “Auditoria Virtual” por meio do Roteiro de Auditoria de Estoques em análise, e foi executado considerando 5.401 itens, todos tributados normalmente, selecionados de um universo de 7.553 itens, e dos 5.401 itens selecionados, 3.665 itens não apresentaram omissão alguma, nem nas entradas, nem nas saídas; 1.117 itens apresentaram omissão de entradas; e, 619 itens apresentaram omissão de saídas.

Desta forma, a apreciação do mérito se restringirá a estes 1.117 itens de mercadorias, para os quais, o sujeito passivo apenas se insurgiu alegando:

a) Inclusão em duplicidade das notas fiscais de saídas de mercadorias realizadas em operações de venda para a entrega futura, considerando-se como omissão de saídas tanto à emissão da NF de faturamento (códigos 5117 e 6117) como a NF de simples remessa (códigos 5922 e 6922).

b) Cômputo dobrado de entradas de mercadorias realizadas em operações de compra para a entrega futura, considerando-se como omissão de entrada tanto à emissão da NF de faturamento (códigos 1117 e 2117) como a NF de simples remessa (códigos 1922 e 2922).

Analizando tais argüições, verifico que não houve inclusão em duplicidade das notas fiscais de saídas de mercadorias realizadas em operações de venda para a entrega futura, considerando-se como omissão de saídas tanto à emissão da NF de faturamento (códigos 5117 e 6117) como a NF de simples remessa (códigos 5922 e 6922), pois tais questões foram satisfatoriamente esclarecidas pelo autuante, ou seja, que às fls. 59 e 60 deste PAF constam todos os CFOP's considerados no Levantamento Fiscal e, dentre eles, consta o CFOP “5.117 Ven. mercadoria adq. ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura”, não havendo qualquer irregularidade na sua inclusão no levantamento quantitativo, pois dizem respeito a vendas de mercadorias. Sobre o CFOP “6.117 Ven. mercadoria adq. ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura”, foi demonstrado pelo autuante de que ele não aparece na relação dos CFOP's considerados no Levantamento Fiscal efetuado (fls. 59 e 60), em virtude de não ter havido nenhuma Nota Fiscal de Saídas com essa operação.

Quanto aos CFOP's 1.117, 2.117, 1.922 e 2.922, todos mencionados nas Razões de Defesa, segundo o autuante não fizeram parte do Levantamento Fiscal efetuado, e o autuado não acostou qualquer elemento de prova em sentido contrário.

Assim, considerando que o item em comento está instruído com todos os elementos formais para a sua validade, inclusive demonstrativos não contraditados por outros da mesma natureza, ficando a recorrente embasada em meras alegações de caráter formal, sendo, portanto, insuficientes para contestar o levantamento fiscal, entendo estar devidamente constituído o direito da Fazenda Estadual ao crédito tributário, da infração impugnada, apurada através da auditoria de estoques, razão porque, a considero procedente, não havendo como prosperar o pedido para aplicação do princípio da razoabilidade, haja vista a norma prevista no art. 140 e 142, do RPAF/99.

Mantenho o lançamento do item em comento, pois a metodologia de apuração do débito obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e consta que o autuado recebeu uma cópia de demonstrativos das omissões contendo a demonstração da base de cálculo, bem como, um CD contendo todo o levantamento quantitativo, podendo exercer com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206948.0002/10-8**, lavrado contra

TERWAL MÁQUINAS LTDA, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$225.855,97**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR