

A. I. N° - 298627.0002/14-1  
AUTUADO - C&A MODAS LTDA.  
AUTUANTE - VINICIUS MIRANDA MORGADO e EDISON LEMOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 27/11/2014

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0253-03/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** NÃO EXIBIÇÃO, À FISCALIZAÇÃO, DOS DOCUMENTOS FISCAIS CORRESPONDENTES. 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Infrações não impugnadas. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO E PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **b)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO PARCIAL. 7. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Infrações não contestadas. Indeferido o pedido de

perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2014, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$1.075.310,77, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no mês de dezembro de 2010. Valor do débito: R\$311,36. Multa de 60%.

Infração 02 – 01.02.05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro, março, e junho de 2009; março e junho de 2010. Valor do débito: R\$589,01. Multa de 60%.

Infração 03 – 01.02.42: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no mês de dezembro de 2010. Valor do débito: R\$87.879,35. Multa de 60%.

Infração 04 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro e agosto de 2009; março a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$3.626,21. Multa de 60%.

Infração 05 – 03.02.02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de junho a agosto de 2009 e agosto de 2010. Valor do débito: R\$329,53. Multa de 60%.

Infração 06 – 04.05.01: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2009 e 2010). Valor do débito: R\$735.697,50. Multas de 70% e 100%.

Infração 07 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2009 e 2010). Valor do débito: R\$164.564,20. Multas de 70% e 100%.

Infração 08 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2009 e 2010). Valor do débito: R\$48.690,50. Multa de 60%.

Infração 09 – 06.01.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, fevereiro e setembro de 2009; março e maio de 2010, conforme Notas Fiscais (vias do Fisco de destino) capturadas nos Postos Fiscais do Estado da Bahia. Valor do débito: R\$5.445,44. Multa de 60%.

Infração 10 – 06.01.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2009; maio, julho, agosto, outubro a dezembro de 2010, conforme Notas Fiscais Eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ/BA. Valor do débito: R\$1.499,35. Multa de 60%.

Infração 11 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de junho e novembro de 2009, conforme Notas Fiscais (vias do Fisco de destino) capturadas nos Postos Fiscais do Estado da Bahia. Valor do débito: R\$175,69. Multa de 60%.

Infração 12 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de novembro de 2009; janeiro a julho, e outubro de 2010, conforme Notas Fiscais Eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ/BA. Valor do débito: R\$777,55. Multa de 60%.

Infração 13 – 07.01.01: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, no mês de dezembro de 2010, conforme DANFE da Nota Fiscal Eletrônica nº 34.387. Valor do débito: R\$214,09. Multa de 60%.

Infração 14 – 07.01.02: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de abril a junho de 2010. Valor do débito: R\$14.408,59. Multa de 60%.

Infração 15 – 07.00.03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de maio de 2009 a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$2.877,05.

Infração 16 – 07.15.05: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a maio e setembro de 2009; maio setembro e novembro de 2010. Valor do débito: R\$1.783,45.

Infração 17 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de novembro e dezembro de 2010, conforme Notas Fiscais Eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ/BA. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$6.320,36.

Infração 18 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril, agosto a dezembro de 2010, conforme Notas Fiscais Eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ/BA. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$121,54.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 450 a 465, informando que reconhece a ocorrência de equívocos de ordem operacional em seu estabelecimento, tendo assim já efetuado o devido recolhimento dos valores exigidos pelas Infrações 01 (R\$ 311,36), 02 (R\$ 589,01), 03 (R\$ 87.879,35), 04 (R\$ 3.626,21); 05 (R\$ 329,53), 09 (R\$ 5.445,44); 10 (R\$ 1.499,35); 11 (R\$ 175,69); 12 (R\$ 777,55); 13 (R\$ 214,09); 14 (R\$ 14.408,59); 15 (R\$ 2.877,05); 16 (R\$ 1.783,45); 17 (R\$ 6.320,36) e 18 (R\$ 121,54) com a redução da penalidade e correção monetária, como faz prova os DAEs anexos, no valor total de R\$ 190.206,84. Quanto às infrações 06, 07 e 08, alega que não merecem prevalecer, na medida em que o defendantee sempre cumpriu suas obrigações fiscais, efetuando os recolhimentos de ICMS ao Estado da Bahia, devido sobre suas atividades tributáveis.

Nas considerações iniciais sobre essas infrações, o defendantee afirma que, pela simples análise dos referidos itens da autuação, percebe-se facilmente que todas são derivadas do mesmo procedimento fiscal, qual seja, o confronto quantitativo dos estoques do defendantee por espécie de mercadorias. Tal apuração tomou por base a movimentação de mercadorias divididas em

códigos de produtos e sua descrição, códigos estes elaborados pelo próprio defensor e utilizados para seu controle interno. Diz que em relação a alguns códigos de produtos, o fiscal teria encontrado diferenças de entrada e de saídas, levando à presunção de que haveria aquisição de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e sem a escrituração das mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, bem como de venda de mercadorias sem a respectiva escrituração no livro de Saídas, ou mesmo sem a emissão da respectiva nota fiscal.

Afirma que as supostas diferenças encontradas efetivamente não existem, pois decorrem unicamente (i) de imperfeições no sistema de códigos de produtos empregado como base para o cruzamento de dados; e (ii) do confronto realizado pela Fiscalização ter sido feito de maneira grosseira, baseada exclusivamente na quantidade de cada produto, sem se atentar que em vários casos tal comparação estaria viciada, pois seria imprescindível efetuar uma análise mais precisa das mercadorias vendidas pelo defensor (confronto dos códigos “pais” e códigos “filhos”).

Melhor explicando, o defensor informa que registro das operações de entrada e saída é sempre vinculado a um código de produto, de modo a auxiliar a empresa a rastrear suas atividades. Contudo, em razão da quantidade imensa de produtos comercializados, este sistema apresenta algumas falhas, como o agrupamento de diversos produtos em um mesmo código ou mesmo a entrada e saída de um mesmo produto sob um código diferente, ainda que com a descrição semelhante.

Entende que qualquer cruzamento terá dificuldades de conectar as respectivas entradas e saídas com absoluta precisão, lembrando que o volume das supostas omissões apontadas é ínfimo diante do total de operações da empresa. Que deste fato decorre a conclusão de que qualquer trabalho fiscal que tome controles internos de um contribuinte como base para uma apuração ou cruzamento de dados deve ser feito ciente das limitações do instrumento que utiliza, fazendo as necessárias correções e adaptações. Eventuais flutuações e incorreções pontuais originadas da sistemática empregada não representam necessariamente omissões de entrada e de saídas e “diferenças” tributáveis.

Alega que o levantamento fiscal realizado a partir de controle interno do contribuinte (sistema de código de produtos, no caso) sempre deverá ser levado em conta como prova indiciária, devendo ser complementada com outros elementos concretos para a comprovação do fato tributário que se pretende autuar. Jamais como fundamento único do lançamento complementar.

Acrescenta que o valor das ditas omissões de entradas e de saídas foi apurado mediante a multiplicação da quantidade de mercadorias supostamente omitidas pelo seu “valor médio”. Entretanto, conforme narrado acima, os códigos de produtos da empresa são utilizados para a comodidade e controle da empresa, e levaram a distorções quando empregados para finalidades fiscais sem a devida cautela. Isto porque há produtos idênticos registrados sob mais de um código (com descritivo semelhante), ao mesmo tempo em que há códigos que abarcam mais de um produto semelhante.

Frisa que na apuração fiscal constatou-se que entraram 150 “sandálias salto” e saíram 100, não tendo ficado nenhuma em estoque; certamente não é possível se concluir de antemão quais 50 sandálias tiveram sua saída supostamente omitida, eis que há muitos produtos diferentes abarcados sob esta denominação. E, consequentemente, fica viciada a realização do lançamento fiscal sobre um preço médio por código interno do contribuinte.

Neste sentido, entende que o emprego de um valor médio, sabidamente impreciso e não confiável para refletir a grandeza das mercadorias cujas saídas foram supostamente omitidas configura presunção indevida, simplificação para a facilitação do trabalho fiscal, mas que não pode ser mantida como fundamento da cobrança tão elevada do contribuinte. Salienta que, se realmente houvesse omissões de saída, seria possível identificar os produtos efetivamente omitidos e conhecer seu preço corretamente, sem a aproximação grosseira que não espelha a realidade dos fatos e não deve prevalecer.

Afirma que, neste caso, fica nítido que a apuração realizada não tem força suficiente para, sozinha, comprovar a existência das alegadas omissões de entradas. Em se tratando de processo administrativo fiscal, a apuração fiscal e o julgador devem atentar para a real ocorrência do fato gerador, buscando a verdade a partir da apreciação analítica dos documentos disponíveis. Comenta sobre a função julgadora, inclusive em relação à busca da verdade material, pedindo sejam apreciados os casos apontados.

O defensor informa que já retransmitiu o SINTEGRA e já retificou seus arquivos magnéticos, inexistindo divergências entre os “códigos pais X códigos filhos”. Que não cometeu infração fiscal alguma, até por sua própria política interna – não compra nem vende mercadorias sem nota fiscal, nem deixa de recolher os impostos devidos sobre cada operação ensejadora do ICMS. Haveria, no máximo, incongruência dos números lançados em seus livros, resultado de eventual equívoco quanto à escrituração de suas obrigações acessórias.

Destaca ainda, que em razão dessas incongruências, a própria empresa realizou auditoria interna nos arquivos magnéticos do estabelecimento em questão, tendo efetuado a recomposição dos saldos de estoque para a retificação dos arquivos magnéticos, de forma a contemplar também os registros “filhos”, ou seja, foram recompostos os saldos iniciais e finais dos registros “pai” e “filhos” de forma que estes saldos refletem exatamente a movimentação verificada em cada ano.

Também informa que em tal auditoria, o defensor buscou, também, unificar as codificações objetivando a racionalização das movimentações e dos quantitativos dos itens, possibilitando uma maior coerência nas informações existentes. Cita como exemplo, os produtos de códigos 0112502, 01125040000001 e 01125040000002 afirmando que são claramente relacionados, porque todos são “Conjunto (Colar + Brinco)” e se utilizam de um código “pai”, ligado a códigos “filhos”. O código “pai” é o 011250, enquanto os demais são os “filhos”. Diz que, no mesmo sentido, não há dúvidas que os códigos “filhos” 01223890000001, 01223890000002, 01223890000004 e 01223890000007 estão relacionados ao código “pai” número 01223 (Vestido Jeans):

Para que não restem dúvidas acerca da ocorrência rotineira desses códigos “pais” e códigos “filhos” nos sistemas da empresa, o defensor requer a juntada da planilha na qual estão exemplificados alguns desses códigos (DOC. 03 – Planilha Exemplificativa). Esclarece que o trabalho efetuado pela empresa buscou recompor todos os saldos considerando os registros “pai” e “filhos” como registros independentes, de forma que não haja diferenças nas entradas e saídas registradas pelo defensor.

Acrescenta que após a conclusão do referido trabalho, retransmitiu à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia os seus arquivos eletrônicos do SINTEGRA, conforme comprovam documentos anexos (DOC. 04 – Comprovantes de retransmissão dos arquivos eletrônicos). Que tal retransmissão foi realizada em 18/06/2014, antes mesmo da lavratura do presente Auto de Infração (realizada 30.06.2014).

Em complemento, ressalta que já protocolou perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia pedido para retificação da Escrituração Fiscal Digital referente aos períodos de 02/2011, 02/2012, 02/2013 e 02/2014, apesar de tais períodos não serem questionados na presente autuação, conforme comprova o documento anexo (DOC. 05 – Autorização para Retificação de EFDS). Dessa forma, entende que os equívocos no cumprimento de suas obrigações acessórias que deram origem ao presente Auto de Infração já foram devidamente corrigidos, razão pela qual, tais documentos deveriam ter sido considerados pelo Fiscal responsável pela lavratura deste auto de infração, em respeito ao princípio da verdade material.

Alega que, se tivessem sido considerados os arquivos que foram retificados e retransmitidos pela empresa, a diferença existente do confronto realizado pelo fiscal seria inexistente ou, no mínimo, extremamente inferior ao suposto valor apontado no Auto de Infração. Afirma que, diante da existência de presunções indevidas, análises incorretas dos documentos fiscais apresentados, é imprescindível a realização de perícia contábil para a correta análise da matéria ora discutida.

Diz que não há dúvidas sobre a necessidade de que seja realizada perícia fiscal com a finalidade de averiguar a existência ou não das alegadas omissões de entrada e de saída imputadas no lançamento fiscal, em obediência ao princípio da verdade material, devido processo legal e ampla defesa, norteadores do processo administrativo tributário.

O defendant assegura que tentou apresentar tais informações para o Auditor Fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração analisado, antes que fosse concluído o lançamento fiscal. Entretanto, o autuante recusou-se receber os documentos, sob a justificativa de que dependeria da “*autorização da inspetoria fazendária da circunscrição fiscal do contribuinte, conforme o parágrafo único do art. 251 do RICMS-BA/2012*”. Juntou cópias dos e-mails trocados com o Fiscal que lavrou o Lançamento Fiscal (DOC. 06).

Acrescenta que em vista dessa recusa da Autoridade Fiscal em averiguar a realidade dos fatos, recusando-se a analisar os documentos fiscais corrigidos pelo defendant, não lhe restou alternativa senão aguardar a lavratura do presente Auto de Infração para que fosse possível ter seus arquivos eletrônicos retransmitidos devidamente analisados por meio de perícia contábil, afastando assim a presunção de omissões de entrada e de saída imputadas pela Fiscalização. Apresenta os quesitos da perícia requerida.

O defendant registra que está juntando apenas parte dos documentos necessários para a realização da perícia, sendo que a documentação restante será disponibilizada por meio eletrônico ao perito contábil no momento oportuno. Isto porque tais documentos são arquivos como Sintegra, SPED, arquivos magnéticos etc., ou seja, podem ser mais facilmente analisados por meio eletrônico, sem contar que a juntada de tais documentos tumultuaria o processo, pois possuem inúmeras páginas se impressos. Aproveita a oportunidade para nomear seu assistente pericial, Sr. Renato Maurício Porto Reis, inscrito no Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRA/SP) sob o número 78896.

Por fim, salienta que os equívocos existentes no sistema de códigos dos produtos do Defendant não se confundem com a materialização da hipótese de incidência do ICMS, indevidamente exigida na presente autuação. Em outras palavras, ainda que existam erros na forma de catalogação dos produtos no estoque do defendant, não há como se concluir imediatamente pela existência de omissões de entrada e de saídas e a necessidade de cobrança do ICMS sobre tais diferenças no registro de estoques. Isso porque, enquanto a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo (no caso, a efetiva saída de mercadorias do estabelecimento autuado), a obrigação acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (no caso, o correto preenchimento dos arquivos fiscais eletrônicos do defendant).

Comenta sobre as obrigações acessórias e principal e diz que no presente caso, apesar de ter prestado as declarações exigidas pela Legislação Estadual, a Fiscalização presumiu que, em razão de meros equívocos no controle usado pelo defendant, os quais foram retificados antes da lavratura do Auto de Infração, o autuado estaria adquirindo e vendendo mercadorias sem emissão de documentos fiscais e sem a devida escrituração em seus livros.

Afirma que tal presunção adotada pela Fiscalização, além de estar equivocada, tal como será demonstrado por meio de perícia a ser realizada, é insuficiente para imputar à Defendant o recolhimento de ICMS sobre tal diferença encontrada. Diz ser imperioso o cancelamento do presente auto de infração em razão dos argumentos suscitados nas razões de defesa. O defendant requer:

1. seja declarado extinto o crédito tributário exigido pelas Infrações 01 (R\$ 311,36), 02 (R\$ 589,01), 03 (R\$ 87.879,35), 04 (R\$ 3.626,21); 05 (R\$ 329,53), 09 (R\$ 5.445,44); 10 (R\$ 1.499,35); 11 (R\$ 175,69); 12 (R\$ 777,55); 13 (R\$ 214,09); 14 (R\$ 14.408,59), 15 (R\$ 2.877,05); 16 (R\$ 1.783,45); 17 (R\$ 6.320,36) e 18 (R\$ 121,54) em razão do pagamento integral dos débitos exigidos nessas infrações (doc. 02);

2. o deferimento de perícia fiscal, nos termos do artigo 145 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, com a finalidade de analisar os arquivos eletrônicos retransmitidos à Secretaria da Fazenda do Estado no dia 18/06/2014 (doc. 03), bem como a Escrituração Fiscal Digital retificada pela empresa (doc. 04 e doc. 06), tendo em vista que esses documentos comprovam cabalmente a inexistência da omissão de entradas e de saídas imputadas pela Fiscalização;
3. o cancelamento integral das Infrações 06, 07 e 08 uma vez que as supostas diferenças encontradas pelos autuantes efetivamente não existem, mas decorrem de imperfeições no sistema de códigos de produtos empregado como base para o cruzamento de dados, os quais já foram solucionados pelo defensor.
4. provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, pela realização de perícia contábil, tal como já abordado acima, e pela realização de sustentação oral no julgamento.

Requer, ainda, que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono do defensor, Francisco Nogueira de Lima Neto, OAB/SP nº 143.480, com domicílio profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, principalmente no que diz respeito ao julgamento da presente Defesa, de modo a possibilitar a apresentação de Memoriais, bem como a realização sustentação oral na sessão de julgamento, sob pena de nulidade.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 558 a 589 dos autos, dizendo que o autuado reconheceu a ocorrência de equívocos de ordem operacional em seu estabelecimento, por esse motivo, já efetuou o recolhimento dos valores exigidos nas infrações 01 a 05 e 09 a 18.

Quanto às infrações 06, 07 e 08, nas considerações iniciais, os autuantes apresentam uma síntese das alegações defensivas e informam que essas infrações, referentes ao levantamento quantitativo de estoque, estão respaldadas na legislação estadual, especialmente na Portaria 445 de 10/08/1998, e os dados contidos nos arquivos magnéticos exigidos pelo Convênio ICMS 57/95, enviados pelo contribuinte à SEFAZ/BA foram confrontados com os dados escriturados nos livros fiscais da empresa e nas Notas Fiscais de entradas e saídas. Ressaltam que o mencionado roteiro de fiscalização referente aos exercícios de 2009 e 2010 foi efetuado com base, também no livro Registro de Inventário de 2008, 2009 e 2010, e as quantidades de mercadorias neles indicados.

Explicam a metodologia empregada e dizem que o agrupamento de diversos produtos num mesmo código, a exemplo de “sandálias salto”, efetuado pelo defensor, e a metodologia de cálculo do preço médio nos casos de omissão de saídas e de entradas de mercadorias, são procedimentos previstos no inciso III do art. 3º; no inciso I do art. 5º e no inciso I do art. 10 da referida Portaria 445/98.

Também informam que fizeram diversos outros agrupamentos de mercadorias com base neste mesmo dispositivo legal, conforme os anexos 09A/9B e 25A/25B (fls. 123/128, 174/179), que integram o presente lançamento. Destacam que o autuado, em nenhum momento, indicou se os produtos relacionados nos referidos anexos deveriam ser agrupados ou se outras mercadorias deveriam ser agrupadas, de forma a reunir num mesmo item as espécies de produtos afins, mesmo tendo um prazo maior que o estabelecido na legislação vigente, considerando que os autuantes adotaram a prática de repassar os papéis de trabalho para a empresa auditada, conforme se pode constatar nos correios eletrônicos que reproduziram nas fls. 563 a 570.

Afirmam que não deve prosperar a alegação do autuado de que o agrupamento de mercadorias afins adotado pelos autuantes, e até mesmo pelo próprio autuado, compromete o roteiro de Auditoria referente ao levantamento quantitativo de estoque, em virtude de provocar uma aproximação grosseira no cálculo do preço médio, tendo em vista que este procedimento está contemplado na legislação vigente.

Destacam a contradição do autuado em sua defesa, quando afirma que as supostas diferenças encontradas não existem e em outro momento diz que a irrelevância do volume das omissões apontadas, diante do total das operações da empresa.

Salientam que o crédito tributário, em qualquer valor, constitui bem indisponível e o Fisco tem o dever de ofício de lançá-lo, o que foi feito. Também refutam o argumento utilizado pelo defendant quando aponta haver omissão de entradas e de saídas de alguns produtos apurados, mediante simples arbitramento, previsto no art. 938 do RICMS-BA/97. Esclarecem que o dispositivo legal em que se enquadra o levantamento quantitativo não trata de arbitramento da base de cálculo, apenas define a data de ocorrência do fato gerador, como último dia do período fiscalizado, sempre que não for possível determiná-la com precisão, procedimento que beneficia o autuado, porque subestima o valor dos acréscimos moratórios.

Ressaltam que uma das filias da rede C&A Modas Ltda. já foi autuada pelo mesmo motivo (levantamento quantitativo de estoques) com a utilização de argumentos semelhantes aos apresentados na defesa do presente PAF, e o CONSEF firmou posicionamento pela procedência do Auto de Infração, conforme Acórdão CJF N° 0028-12/12.

Sobre os arquivos magnéticos retificados, os autuantes informam que em virtude da incongruência dos números lançados no livro Registro de Inventário dos exercícios de 2008 a 2010, constatada por meio de auditoria interna realizada pelo próprio autuado, foi efetuada a recomposição dos saldos de estoque para a retificação dos arquivos magnéticos, de forma a contemplar também os registros “filhos”, ou seja, foram recompostos os saldos iniciais e finais dos registros “pai” e “filhos” como registros independentes, de forma que estes saldos reflitam exatamente a movimentação de suas mercadorias.

Também informam que, além disso, a auditoria interna do defendant buscou, ainda, unificar as codificações, objetivando a racionalização das movimentações e dos quantitativos dos itens, possibilitando uma maior coerência nas informações existentes. Citam os exemplos mencionados pelo autuado nas razões defensivas, e esclarecem que, após concluir o trabalho, o defendant retransmitiu à SEFAZ/BA os seus arquivos eletrônicos SINTEGRA, conforme comprovam os documentos relativos aos comprovantes de retransmissão dos arquivos eletrônicos, salientando que tal retransmissão foi realizada em 18/06/2014, antes mesmo da lavratura do presente Auto de Infração (realizada em 30/06/2014).

Em complemento, ressaltam que o autuado já protocolizou perante a SEFAZ/BA pedido de retificação da Escrituração Fiscal Digital referente aos períodos de 02/2011, 02/2012, 02/2013 e 02/2014, apesar de tais períodos não serem questionados na presente autuação fiscal. Informam que os equívocos no cumprimento das obrigações acessórias por parte do autuado, que deram origem ao presente Auto de Infração, já foram corrigidos pelo defendant, razão pela qual tais documentos deveriam ser considerados pelo autuante em respeito ao princípio da verdade material.

Esclarecem que os saldos dos inventários dos anos de 2008, 2009 e 2010 contidos nos demonstrativos do levantamento quantitativo de estoques referente aos exercícios de 2009 e 2010, correspondem integralmente em valor e quantidade de cada mercadoria, aos seus respectivos livros devidamente assinados e apensados ao presente PAF. Dizem que o defendant deseja alterar é o registro 74 e, consequentemente, seu livro Registro de Inventário dos anos de 2008 e 2010, conforme *e-mail* enviado aos autuantes em 18/06/2014 (fl. 563), após ter recebido os papéis de trabalho referentes ao levantamento quantitativo de estoques dos exercícios de 2009 e 2010.

Dizem que o motivo alegado pelo defendant para substituir os livros Registro de Inventário é de que a empresa efetua a contagem física de suas mercadorias no último dia de fevereiro de cada ano. Entretanto, afirmam que este argumento não deve progredir, considerando que o autuado elabora suas demonstrações contábeis exigidas por Lei, conforme item 20 do seu Contrato Social, registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo. Além disso, informam que no cabeçalho

dos livros Registro de Inventário apresentados pelo autuado e apensados ao presente processo consta a posição do estoque existente em 31 de dezembro de cada ano, ao contrário das informações constantes nos *e-mail* encaminhados aos autuantes.

No que tange à proposta de unificação dos códigos referentes aos produtos “Conjunto (colar + brinco)” e “vestido jeans”, os autuantes entendem que não se tratam de mercadorias passíveis de agrupamento, tendo em vista que o defensor especifica com exatidão cada item, utilizando o recurso do desdobramento em códigos “filhos”, conforme inciso III do art. 3º da Portaria 445/98. Além disso, informam que identificaram variações entre 364,29% e 55,92% entre o preço médio mínimo e preço médio máximo em cada grupo de códigos referentes aos produtos, inviabilizando o agrupamento por espécies de mercadorias afins. Citam exemplos, elaborando uma planilha.

Quanto ao argumento defensivo de que há necessidade da realização de perícia fiscal, sob a justificativa de que o defensor tentou apresentar as informações para os autuantes antes da lavratura do Auto de Infração, mas que os mesmos se recusaram a analisar os documentos corrigidos, os autuantes contestam dizendo que foram enviadas diversas correspondências eletrônicas que foram respondidas pelo setor competente da empresa, conforme cópias que reproduziram às fls. 579 a 586. Dizem que o defensor não consegue comprovar no processo que os autuantes deixaram de considerar no levantamento quantitativo de estoque qualquer nota fiscal ou que os estoques inicial e final contido no levantamento fiscal não correspondem àqueles registrados nos livros Registro de Inventário. Ou seja, não apresentou dados objetivos que apontem erros materiais, salientando que se trata de um roteiro de auditoria realizado com muita freqüência, caracterizado matéria de complexidade simples. Reproduzem o art. 123 do RPAF/BA e dizem que não deve ser acatado o pedido de perícia.

Também apresentam o entendimento de que não deve prosperar a conversão do crédito reclamado em multa, porque, como já esclarecido na informação fiscal, os registros 74 utilizados no roteiro de auditoria em questão correspondem integralmente em valor e quantidade aos respectivos registros no livro de Inventário. Afirmam que não houve o descumprimento de obrigação acessória em virtude de supostos erros no sistema de códigos dos produtos não corrigidos em tempo hábil, e sim, uma tentativa de ajuste irregular dos estoques inicial e/ou final, com o objetivo de elidir a infração apurada.

Por fim, reproduzem os pedidos apresentados pelo defensor e afirmam que defendem o indeferimento do pedido de perícia e a procedência total do presente Auto de Infração.

## VOTO

O autuado requereu a realização de perícia fiscal, com a finalidade de analisar os arquivos eletrônicos retransmitidos à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no dia 18/06/2014, bem como a Escrituração Fiscal Digital retificada pela empresa, alegando que esses documentos comprovam cabalmente a inexistência da omissão de entradas e de saídas imputadas pela Fiscalização.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi constatada dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

De acordo com as razões de defesa, o autuado não impugnou as infrações 01 a 05 e 09 a 18, tendo informado que já efetuou o recolhimento dos valores exigidos nos mencionados itens do Auto de Infração. Dessa forma concluo que são procedentes as infrações não impugnadas, considerando que não há lide a ser decidida.

As infrações 06, 07 e 08, serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência do imposto decorrente de levantamento quantitativo de estoques, exercícios de 2009 e 2010, sendo impugnadas também de forma conjunta pelo autuado.

A infração 06 trata da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2009 e 2010).

Infração 07: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2009 e 2010).

Infração 08: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2009 e 2010).

Observo que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período e, no presente processo, houve a constatação de omissão de entradas e de saídas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativos elaborados pelos autuantes, anexados aos autos, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, e não se trata de arbitramento, como alegou o autuado.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques, sendo constatado que houve omissão de saídas ou de entradas são apurados os preços médios, e encontrada a base de cálculo para se determinar imposto devido. O deficiente alegou que o registro das operações de entrada e saída é sempre vinculado a um código de produto, de modo a auxiliar a empresa a rastrear suas atividades. Que em razão da quantidade imensa de produtos comercializados, este sistema apresenta algumas falhas, como o agrupamento de diversos produtos em um mesmo código ou mesmo a entrada e saída de um mesmo produto sob um código diferente, ainda que com a descrição semelhante.

O autuado apresentou o entendimento de que, qualquer cruzamento terá dificuldades de conectar as respectivas entradas e saídas com absoluta precisão. Que eventuais flutuações e incorreções pontuais originadas da sistemática empregada não representam necessariamente omissões de entrada e de saídas e “diferenças” tributáveis. Diz que o levantamento fiscal realizado a partir de controle interno do contribuinte sempre deverá ser levado em conta como prova indiciária, devendo ser complementada com outros elementos concretos para a comprovação do fato tributário que se pretende autuar, jamais como fundamento único do lançamento.

O deficiente citou como exemplo a mercadoria sandália, afirmando que essa mercadoria teve sua saída supostamente omitida, eis que há muitos produtos diferentes abarcados sob esta denominação, por isso, alegou que fica viciada a realização do lançamento fiscal sobre um preço médio por código interno do contribuinte.

Considerando o fato de se encontrar mercadoria identificada pelo autuado com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências e códigos, conforme previsto no inciso III do art. 3º da Portaria 445/98, deve ser efetuado agrupamento de mercadorias, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.

O defensor comentou sobre a existência de códigos “pais” e códigos “filhos” nos sistemas da empresa, juntando aos autos planilha exemplificando alguns desses códigos. Informou que o trabalho efetuado pela empresa buscou recompor todos os saldos considerando os registros “pai” e “filhos” como registros independentes, de forma que não haja diferenças nas entradas e saídas registradas pelo defensor.

Acrescenta que após a conclusão do referido trabalho, retransmitiu à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia os seus arquivos eletrônicos do SINTEGRA, conforme comprovam os Comprovantes de Retransmissão dos arquivos eletrônicos, e tal retransmissão foi realizada em 18/06/2014, antes da lavratura do presente Auto de Infração (realizada 30.06.2014). Em complemento, ressalta que já protocolou perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia pedido para retificação da Escrituração Fiscal Digital referente aos períodos de 02/2011, 02/2012, 02/2013 e 02/2014.

Sobre os questionamentos apresentados pelo defensor, os autuantes explicaram a metodologia empregada e informaram que o agrupamento de diversos produtos num mesmo código, a exemplo de “sandálias salto”, foi efetuado, e a metodologia de cálculo do preço médio nos casos de omissão de saídas e de entradas de mercadorias, são procedimentos previstos no inciso III do art. 3º; no inciso I do art. 5º e no inciso I do art. 10 da referida Portaria 445/98. Também informaram que fizeram diversos outros agrupamentos de mercadorias com base neste mesmo dispositivo legal, conforme os anexos 9A/9B e 25A/25B, que integram o presente lançamento. Ou seja, o agrupamento de mercadorias reclamado pelo defensor já foi efetuado pelos autuantes durante o procedimento fiscal.

Os autuantes ressaltaram que o autuado, em nenhum momento, indicou se os produtos relacionados nos referidos anexos deveriam ser agrupados ou se outras mercadorias deveriam ser agrupadas, de forma a reunir num mesmo item outras espécies de produtos afins.

Outra informação importante, prestada pelos autuantes, é que os saldos dos inventários dos anos de 2008, 2009 e 2010 contidos nos demonstrativos do levantamento quantitativo de estoques referentes aos exercícios de 2009 e 2010, correspondem integralmente em valor e quantidade de cada mercadoria, aos seus respectivos livros devidamente assinados e apensados ao presente PAF. Dizem que o defensor deseja alterar é o registro 74 e, consequentemente, seu livro Registro de Inventário dos anos de 2008 e 2010, conforme *e-mail* enviado aos autuantes em 18/06/2014 (fl. 563 do PAF).

O inventário deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício, para ser consignado no balanço da empresa. Devem ser acatadas as correções das inconsistências exceto em relação aos estoques inicial e final, tendo em vista que devem refletir a contagem física, e por isso, já deveriam estar apurados no final do exercício, cabendo apenas a correção dos dados se os arquivos magnéticos estiverem em desacordo com o que efetivamente foi inventariado, tendo em vista que o inventário deve representar o estoque físico levantado pelo contribuinte, inexistindo possibilidade de nova contagem física em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se realizar diligência fiscal para verificar se a apuração do mencionado estoque físico foi efetuada corretamente, à época.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos magnéticos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais

registros devem refletir os elementos constantes nos livros e documentos fiscais relativos ao estoque, bem como, entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros.

Acato com o posicionamento dos autuantes de que em relação à proposta de unificação dos códigos referentes aos produtos “Conjunto (colar + brinco)” e “vestido jeans”, não se tratam de mercadorias passíveis de agrupamento, tendo em vista que o defensor especifica com exatidão cada item, utilizando o recurso do desdobramento em códigos “filhos”, conforme inciso III do art. 3º da Portaria 445/98. Os autuantes também ressaltaram que o defensor não apresentou dados objetivos que apontassem erros materiais, salientando que se trata de um roteiro de auditoria realizado com muita frequência, caracterizado matéria de complexidade simples.

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

O procedimento foi calcado no disposto na Portaria nº 445/98. O contribuinte, de posse dos demonstrativos do levantamento fiscal, não comprovou a emissão dos documentos fiscais relativos às mercadorias objeto da imputação, e que constam nos mencionados levantamentos realizados, e não apontou objetivamente, nem comprovou erros numéricos relacionados aos demonstrativos elaborados pela Fiscalização. Dessa forma, entendo que são subsistente as infrações 06, 07 e 08, conforme conclusões a seguir:

- a) A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível (infração 06), conforme art. 4º, da Portaria 445/98.
- b) Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 07), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.
- c) É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 08), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298627.0002/14-7, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.075.310,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$163.946,67; 70% sobre R\$412.645,61 e

100% sobre R\$487.616,09, previstas no art. 42, incisos II, “a”, “d” e “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor total de **R\$11.102,40**, previstas no art. 42, incisos II, “d”, c/c § 1º, IX e XI, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA