

**A. I. Nº** - 299762.0022/15-0  
**AUTUADO** - LE BRUT INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.  
**AUTUANTES** - JONALDO FALCÃO CARDOSO GOMES  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/08/2016

#### **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0067-06/16**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS.** Tais constatações comprovam a realização de operações sem emissão de documento fiscal e sem recolhimento do imposto. Exigência do ICMS sobre a diferença de maior expressão monetária. **a.1)** operações de saídas (exercício de 2013); **a.2)** operações de entradas (exercício de 2014). Razões de defesa não elidem as acusações fiscais. Infrações subsistentes; **b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido e deduzido da parcela do imposto da operação anterior. Itens não elididos. **2. DOCUMENTO FISCAL. NOTA FISCAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DE MULTA.** Comprovado o cancelamento ou o registro das notas fiscais. Item improcedente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2015, para exigir o montante de R\$516.185,11, referente a cinco infrações, conforme documentos às fls. 7 a 208 dos autos, nos termos a seguir:

**INFRAÇÃO 1** - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$208.976,53, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2013;

**INFRAÇÃO 2** - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$295.981,45, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente 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 no exercício de 2014, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis;

**INFRAÇÃO 3** - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$5.413,63, 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 por espécie de mercadorias nos exercícios de 2013 e 2014;

INFRAÇÃO 4 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$2.165,42, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2013 e 2014;

INFRAÇÃO 5 - Multa de 10%, no valor de R\$3.648,08, sobre o valor comercial das mercadorias, sujeitas à tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

Em sua defesa, às fls. 214 a 223 dos autos, o sujeito passivo, inicialmente, requer, sob pena de nulidade, que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da autuada na ação, e, em sede de preliminar, suscita a nulidade do Auto de Infração, considerando que não foi apresentado o Termo de Início da Fiscalização, válido no aspecto temporal, como também é nulo na medida em que não recebeu, na integralidade, os demonstrativos sintéticos e analíticos da apuração, uma vez que foram entregues apenas parte das demonstrações sintéticas, as quais não são suficientes para possibilitar o regular exercício do direito de defesa, especialmente conferir os quantitativos e preços médios unitários, cerceando o seu direito de defesa.

Ainda como outra motivação para a nulidade do lançamento aduz ser insegura a determinação da infração e apuração da base de cálculo de que “*Omissão de entradas (R\$208.976,53); Omissão de saídas (R\$137.160,53), em 2013*”, e “*Omissão de Saídas de R\$295.981,45; Omissão de Entradas de R\$2.058,29 em 2014*”, dando a entender que os valores seriam de bases de cálculo, contudo apesar disso, lançou os mesmos valores, no demonstrativo de débito do Auto de Infração, como sendo do “ICMS devido”, do que entende que esse vício contamina todo o procedimento fiscal.

Defende ser nulo de pleno direito o procedimento fiscal, e, portanto, o próprio Auto de Infração e, na hipótese de ser realizado qualquer saneamento, solicita cópia de todas as demonstrações, em meios físico e magnético, assim como reabertura do prazo de defesa.

No mérito, o defendente aduziu que, mesmo com a visão ofuscada, pode asseverar, depois de um grande esforço na análise dos seus próprios dados, que os resultados registrados no Auto de Infração de: “*omissão de entradas - 2013*”, “*omissão de saídas - 2014*” e suas “*consequências – itens 3 e 4*”, só tiveram lugar devido a condução equivocada da ação fiscal, visto que o roteiro fiscal de auditoria de estoques não poderia ser utilizado, devido a inconsistências nos dados transmitidos à SEFAZ e que qualquer outro roteiro, notadamente contábil, apontaria para a total inconsistência dos exorbitantes valores apresentados no Auto de Infração.

Destaca que as bases de cálculo dos itens 1 e 2 (dos quais os itens 3 e 4 são consequências) superam em demasia a capacidade de produção de riquezas do autuado, não encontrando respaldo na totalização de suas operações de compras e vendas, como pode ser auferido através das DMA dos exercícios de 2013 e 2014, que se encontram no sistema da SEFAZ, mesmo sem considerar as vendas já informadas nas referidas DMA, do que diz ser impossível comprar e vender roupas sem documentação fiscal. Assim, defende que, no máximo, a auditoria realizada poderia servir como um indício, devendo a fiscalização ser aprofundada através de outros meios (em especial contábeis), até porque não se sabe se o sistema da SEFAZ se encontra preparado para tratar os dados transmitidos via SPED.

Diz que, ao analisar seus próprios elementos, concluiu que existiu uma “duplicação”, relativa aos códigos de vendas, gerados nas emissões de notas fiscais eletrônicas, visto que uma mesma saída era registrada duas vezes. Nas saídas via NF-e (transferências e devoluções) o sistema juntou o

código do produto com o código correspondente à cor e tamanho. Já nas vendas via ECF isso não acontecia, sendo registrado apenas o código do produto (sem o adendo do registro da cor), a exemplo de que na NF-e constava 01.05.0021.000014 e na ECF apenas 01.05.0021 para o mesmo produto, cuja ocorrência era em relação a vários produtos, conforme demonstrativos que diz anexar e que espelham os casos e códigos respectivos. Assim, diz que o autuante discriminou na apuração vários produtos em duplicidade, não tendo encontrado as entradas de “ambos”.

Ainda diz que a “omissão de entradas” quase que equivalem às “omissões” de saídas do exercício posterior, o que também é forte indício de vícios no levantamento e, se tida como verdadeira a “omissão de entradas”, haveria que se abater as saídas do ano seguinte, já que se presumiria que aquelas “entradas não registradas” foram posteriormente vendidas também sem registros.

Aduz que outro ponto que impactou, mais ainda, na apuração, foi a inconsistências dos dados do SPED, pois, nesse caso, o fisco ignorou os livros fiscais e considerou apenas as informações do SPED. Contudo, como se pode verificar nos registros transmitidos à SEFAZ, vários períodos constaram nos arquivos que não haveria movimentação, cuja retificação dos arquivos não foi possível, devido ao atraso superior a 90 dias, quando o sistema da SEFAZ não mais aceita que as inconsistências sejam sanadas.

Assim, não obstante o autuado não pudesse conferir os quantitativos, fez um levantamento próprio, a partir da sua base documental (livros, documentos etc.), tendo detectado que a apuração foi realizada com base de dados viciada, contaminando toda a apuração. Assevera que toda documentação que pode servir de respaldo para uma apuração correta se encontra com o autuado, à disposição da fiscalização, para que seja revisado o lançamento, pois, a simples constatação de inconsistências no SPED é suficiente para não permitir a adoção do roteiro de auditoria de estoques, devendo ser adotado outro meio de apuração (contábil etc.), ou devendo ser levada em consideração a base documental ou primeiro ser solicitada a correção dos dados enviados, cabendo-lhe, no caso, apenas a aplicação de multa formal prevista em lei, do que cita decisões do CONSEF que diz se tratar de caso análogo.

Reitera que não existindo, no SPED, informações relativas às movimentações em alguns períodos, é evidente que diferenças irreais seriam apresentadas. Além disso, as questões pertinentes às “duplicações” de mercadorias, devido aos códigos igualmente duplicados, também maculam o procedimento.

Por fim, em relação às infrações 1 e 2, o autuado sustenta que os estoques constantes da apuração igualmente se encontram inconsistentes, pois os códigos dos produtos foram alterados, devido a mudança de sistema e, nas planilhas anexas a defesa, constam os códigos do antigo sistema e do novo e a movimentação de cada produto, sendo que, na autuação, os produtos com códigos alterados foram tratados como sendo distintos, prejudicando a contagem, do que exemplifica citando o produto para o qual é utilizado na NF-e o Código 10814021601001 e na ECF o Código resumido 12004. Como meio de prova, pede revisão do lançamento, com fundamento na base documental e dados reais, o que apontará a ineficácia da cobrança.

Relativamente às infrações 3 e 4, o apelante aduz que foram extraídos dos itens antecedentes e possuem, portanto, os mesmos vícios. Além disso, diz ser irregular a apuração conjunta sobre mercadorias tratadas pelo regime normal e pela substituição tributária, por ausência de previsão regulamentar e, notadamente, porque tais mercadorias já serviram de lastro para o apontamento das supostas infrações de “omissões de entradas e saídas”.

No que tange à infração 5, o autuado alega que algumas notas foram lançadas e outras foram canceladas, consoante demonstra em relação a cinco documentos fiscais.

Ante o exposto, o sujeito passivo protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de demonstrativos e documentos e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não, da movimentação, real e documental, dos estoques, e respectivos registros do SPED utilizados na ação fiscal, do que pede a nulidade da autuação, bem como, regularmente instruído o PAF, inclusive mediante revisão por

fiscal estranho ao feito, pela improcedência do lançamento impugnado, do que como prova de suas alegações anexa documentos às fls. 224 a 709 dos autos.

O autuante, ao prestar a informação fiscal, às fls. 713 a 718 dos autos, inicialmente, ressalta que acompanha o Auto de Infração um CD (fl. 208) com os “Papéis de Trabalho” no formato de arquivos PDF dos documentos fiscais não registrados na EFD, dos resultados dos levantamentos quantitativos, criptografados e autenticados, cuja cópia foi entregue a contribuinte (fl. 207), sendo descabida a alegação de nulidade do Auto de Infração, assim como a abertura de prazo de defesa.

Destaca que o levantamento quantitativo foi feito corretamente a partir das EFD (inventários, etc.) pelo contribuinte e pelas informações dos dados da NFe de entradas e saídas contidas nos bancos de dados da SEFAZ, assim como as informações sobre pagamentos (INC), sendo, portanto, os dados consistentes.

O autuante aduz que o defendente mostrou-se pouco conhecedor dos procedimentos fiscais, pois os valores R\$1.229.273,70 e R\$1.741.067,35 são base de cálculos, nas quais incide a alíquota interna de 17% e resultam os valores do ICMS de R\$208.976,53 e R\$295.981,45, respectivamente. Quanto às DMA são informações fornecidas pelo contribuinte e cabe a auditoria verificar a veracidade dos dados.

Registra que a auditoria foi feita dentro dos parâmetros legais e baseado nas informações do contribuinte e consubstanciada com provas materiais e não indícios.

Salienta que o autuado apresentou planilha tentando explicar que houve duplicidade de códigos e que teria nas NFe uma codificação de itens diferentes daqueles que constam nos registros de ECF. Porém, o autuante sustenta que o contribuinte não apresentou nenhuma comprovação documental, apenas uma planilha para confirmar sua alegação, na qual o preposto fiscal observa que tais itens apresentam descrições diferentes consignadas pelo próprio contribuinte. Assim, concluiu que apenas essa planilha não serve como prova material da alegação de defesa.

O autuante invoca os artigos 247, § 1º, e 248 do RICMS/12, os quais determinam que a EFD seja obrigatória e que substitui a escrituração dos livros fiscais. Destaca que o contribuinte apresentou a DMA de todos os meses, pois não houve em 2013 e 2014 nenhum mês sem atividade. Em consequência, não cabe a alegação do contribuinte de que “*vários períodos constaram nos arquivos que não haveria movimentação.*”

Assim, o autuante mantém na íntegra o Auto de Infração, ao concluir que o contribuinte não conseguiu, com provas materiais (documentos), comprovar as suas alegações.

## VOTO

O lançamento de ofício, em análise, imputa ao sujeito passivo o cometimento de cinco exações, com o débito exigido no montante de R\$516.185,11, todas objeto de insurgência do autuado.

Inicialmente, há de se registrar que todas as exações do lançamento de ofício foram devidamente documentadas e se fundamentam em levantamentos fiscais e demonstrativos, *sintéticos e analíticos*, constantes nos autos e em mídia eletrônica (CD-R), cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, consoante recibos às fls. 5C e 207 dos autos. Em consequência, verifico que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual foi plenamente exercida.

Quanto à alegação de não foi apresentado o termo de início da fiscalização válido, no aspecto temporal, há de se registrar que o aludido documento é um dos meios previstos para se considerar iniciado o procedimento fiscal, conforme reza o art. 127, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), assim como a própria intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, ocorrida em 10/04/2015, que conforme o art. 127, § 1º, inciso III, alínea “a”, da citada Lei, dispensa a lavratura do termo de início de fiscalização, cuja validade dos documentos é de noventa dias, consoante previsto no art. 28, § 1º, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, tendo o Auto de Infração sido lavrado em 29/06/15, logo, dentro do prazo de conclusão da fiscalização, cujo prazo poderia ser prorrogável, mediante comunicação escrita da autoridade competente por igual período consecutivo, sendo

que, na hipótese de esgotado o prazo sem que houvesse prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderia exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso, porém, a ocorrência da falta de prorrogação não implicaria em nulidade processual ou do lançamento de ofício.

Inerente à alegação de ser insegura a determinação da infração e da apuração da base de cálculo, relativa às duas primeiras infrações, inexiste tal insegurança, uma vez que tanto os demonstrativos sintéticos e analíticos, quanto os próprios lançamentos das exações demonstram plenamente as respectivas bases de cálculo e o imposto exigido de forma clara e precisa. Ademais, nos termos do art. 18, § 2º, do RPAF, não se declarará a nulidade *sem prejuízo (...) ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade*, conforme ocorreu.

Com relação ao pedido para que as intimações acerca do presente feito sejam efetuadas em nome dos profissionais que subscrevem a peça de defesa, nada a obstar que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender tal pleito, no entanto o não cumprimento dessa solicitação não caracterizará nulidade de qualquer ato, desde que as intimações do autuado acerca do processo sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF.

Diante de tais considerações rejeito as preliminares de nulidades arguidas pelo sujeito passivo.

Também, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para realização de diligência fiscal, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, assim como em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cujas provas documentais, referentes às suas alegações, simplesmente poderiam ter sido por ele juntadas aos autos, uma vez que a diligência fiscal não se presta à suprir defesa, de ônus e de responsabilidade única do sujeito passivo, pois, o autuado não apresentou nenhuma comprovação documental, apenas planilha, de sua alegação de que houve duplicidade de códigos e que teria nas NFe uma codificação de itens diferentes daqueles que constam nos registros de ECF, cuja escrituração fiscal digital é de sua responsabilidade e nem sequer foi comprovada, até a presente data, qualquer retificação.

Quanto às razões de mérito, em relação às duas primeiras infrações, cujas exigências decorrem de auditoria de estoque de mercadorias, resultando, respectivamente, na constatação de omissão de entradas no exercício de 2013 e de omissão de saídas no exercício de 2014, o defendente alega que decorrem da condução equivocada da ação fiscal, visto que o roteiro fiscal de auditoria de estoques não poderia ser utilizado, devido a inconsistências nos dados transmitidos à SEFAZ, pois, ao analisar seus elementos, concluiu que existiu uma “duplicação”, relativa aos códigos de vendas, gerados nas emissões de notas fiscais eletrônicas, visto que uma mesma saída era registrada duas vezes, do que informa que nas saídas via NF-e o código do produto correspondia a cor e tamanho (01.05.0021.000014), enquanto nas vendas via ECF era registrado apenas o código do produto sem o adendo do registro da cor (01.05.0021) para o mesmo produto, o que levou ao autuante discriminar a apuração de vários produtos em duplicidade, não tendo encontrado as entradas de “ambos”.

Assim, o autuado sustenta que as inconsistências no SPED são suficientes para não permitir a adoção do roteiro de auditoria de estoques, devendo ser levada em consideração a base documental ou primeiro ser solicitada a correção dos dados enviados, cabendo-lhe, no caso, apenas a aplicação de multa formal prevista em lei.

Em suma, a insurgência do sujeito passivo reside na alegação de que a auditora de estoque não se sustenta, pois se fundamentou nos arquivos da EFD, os quais continham inconsistências.

Registre-se que se trata de contribuinte usuário do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme dados transmitidos eletronicamente pelo contribuinte à Base de Dados da Secretaria da Fazenda, isto é, informações prestadas em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificada por entidade credenciada pela infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP Brasil.

Nos termos do art. 247 do RICMS/2012, com fundamento no Convênio ICMS 143/06, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras

informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Já o §1º do dito dispositivo destaca que a EFD substitui a escrituração e impressão dos livros fiscais: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de Apuração do ICMS; Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP; Registro de Controle da Produção e do Estoque. Por sua vez, o § 2º do citado dispositivo, determina que se consideram escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.

Já a Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA), o art. 255, § 1º, I, do RICMS/12, estabelece que deverão ser informadas, em síntese, as operações e prestações realizadas em cada estabelecimento, do primeiro ao último dia do mês anterior, especificando as operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como os serviços utilizados ou prestados, por unidade da Federação, e outros elementos exigidos no modelo do referido documento, devendo **constituir-se em resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS**, (grifo nosso).

O fato é que, nos termos do art. 215 do RICMS/2012, “*A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade.*”, (grifo nosso).

Em consequência, por se tratarem tanto a EFD quanto a DMA de informações de *responsabilidade exclusiva* do contribuinte e derivadas da mesma fonte e origem, ou seja, documentos fiscais das operações de entrada e de saída, além do inventário físico dos estoques, não há como se justificar a alegação defensiva da existência de dados divergentes de escrituração entre si (EFD X DMA), cujo fato alegado não restou comprovado, até porque a DMA é um documento de “*resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS*”, ínsitos na própria EFD.

Ademais, como a EFD deverá espelhar fielmente as operações realizadas pelo contribuinte, cujas informações são de sua exclusiva responsabilidade, assim como o defendente não provou a alegada divergência entre a EFD e a DMA ou, através de provas documentais, inconsistências nos dados da EFD e muito menos, neste caso, até a presente data, qualquer retificação de erros na EFD que produzissem efeitos legais, há de se invocar os artigos 142 e 143 do RPAF, os quais determinam:

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Sendo assim, o sujeito passivo, ao limitar-se a tecer alegações genéricas e sem sustentáculo em provas documentais, de forma a cumprir sua incumbência de elidir a acusação fiscal, seu direito de fazer em outro momento processual torna-se precluso, conforme previsto no art. 123, § 5º, do RPAF, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; se refira a fato ou a direito superveniente; se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Logo, não cabe ao ente tributante produzir provas pelo autuado, ainda mais de fato sequer comprovado e cuja escrituração é de sua inteira responsabilidade.

Registre-se, ainda, que nos levantamentos fiscais, às fls. 7 a 101 e 102 a 199 dos autos, relativos, respectivamente, à primeira e à segunda infração, não consta produto sob os códigos apontados pelo autuado (01.05.0021.000014 ou 01.05.0021), sendo impertinente sua alegação de “*O Sr. Autuante, assim, discriminou na apuração vários produtos em duplicidade, não tendo encontrado as entradas de “ambos”. No exemplo acima, para ficar mais claro, na NFE constava 01.05.0021.000014 e na ECF apenas 01.05.0021, porém são os mesmos produtos.*”

Já em relação ao exemplo do produto sob os códigos de 10814021601001 ou 12004, cuja alegação do autuado é de que são os mesmos produtos, também não logrou êxito, uma vez que ambos os códigos acusam omissão de saídas, respectivamente de uma e sete unidades (fls. 118 e 139), e possuem estoques inicial e final “zero”, conforme arquivo “Lista Geral de Omissão de Saídas–

2014”, ínsito na mídia eletrônica à fl. 208 dos autos. Assim sendo, a aglutinação dos itens não alteraria o resultado final de oito unidades omitidas.

Inerente à suposta alegação de que se trata de vários produtos e os analisados são postos a título de exemplo, reitero que a escrituração fiscal digital e, em consequência, os dados nela contidos, são de exclusiva responsabilidade do contribuinte (art. 215; RICMS/12), cuja alegação genérica de “*O Sr. Autuante, assim, discriminou na apuração vários produtos em duplicidade ...*” não exime o defendente do ônus de apontar especificamente os produtos os quais alega existência de inconsistências, de forma, caso comprovadas, se avaliar as suas consequências, conforme item anterior, e, se procedentes, destituir a correspondente e relativa presunção da acusação fiscal, nos termos dos artigos 123, 142 e 143 do RPAF, anteriormente citados.

Ainda em relação à alegação de que a “*E vejam que a “omissão de entradas” quase que equivalem às “omissões” de saídas do exercício posterior, o que também é forte indício de vícios no levantamento, assim como, se tida como verdadeira a “omissão de entradas”, haveria que se abater as saídas do ano seguinte, já que se presumiria que aquelas “entradas não registradas” foram posteriormente vendidas também sem registros.*”, há de se salientar que, constatado pelo fisco na auditoria de estoque diferenças tantos de entradas como de saídas de mercadorias, deve-se exigir o imposto apenas sobre a diferença de maior expressão monetária.

No caso das as omissões de saídas, por si só provam o ilícito fiscal. Contudo, nas diferenças de entrada, por via indireta, com base na presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, provam que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributadas realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Sendo assim, neste caso, por presunção legal, o que se exige é o imposto sobre as operações anteriores relativo às mercadorias tributadas e não oferecidas à tributação, cuja receita foi omitida e serviu de suporte financeiro para as aquisições não registradas. Em consequência, não há de se falar em “... *se abater as saídas do ano seguinte*”, pois não se exige o imposto das mercadorias entradas sem documentação fiscal, mas, sim, de mercadorias desconhecidas e vendidas sem tributação, cujas receitas de vendas, repita-se, foram utilizadas nas aquisições destas mercadorias, adquiridas sem documentação fiscal. Assim, totalmente inconcebível a pretensão de defesa de vincular “*omissão de entradas*” com “*omissões de saídas do exercício posterior*”.

Diante destas considerações, as razões de defesa não elidem as acusações fiscais relativas às exações 1 e 2 do lançamento de ofício, as quais considero subsistentes.

No tocante às infrações 3 e 4, se exige respectivamente do autuado, na condição de responsável solidário, o imposto devido pelo fornecedor, por ter adquirido calçados sem documentação fiscal, como também o imposto por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, das mesmas mercadorias, adquiridas sem documentação fiscal e sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme apurado através de auditoria de estoque nos exercícios de 2013 e 2014.

Estes fatos geradores de ICMS (do ICMS próprio do fornecedor e das operações subsequentes) são divergentes do imposto exigido nas duas primeiras infrações, as quais dizem respeito ao ICMS normal devido nas operações realizadas pelo próprio autuado em relação à diversas mercadorias (camisas, bermudas, etc.), tanto na constatação de omissão de saídas (infração 2), na qual já vimos que por si só provam o ilícito fiscal, quanto na constatação de “omissão de entradas” (infração 1), cuja presunção legal, conforme já visto, é de que tais aquisições decorreram de recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributadas anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Portanto, em que pese o valor das aquisições destas mercadorias (calçados) sujeitas ao regime de substituição tributária não compor da base de cálculo da “omissão de entradas” (bermudas, camisas, etc.), mesmo assim, caso compusesse, não haveria duplicidade da exigência, pois, não são estas operações e/ou mercadorias que são objeto da primeira exação, mas, sim, as operações anteriores, as quais são mercadorias desconhecidas pelo fisco e por isso constitui em presunção

legal, cujas receitas serviram de suporte para as aludidas aquisições. Já o ICMS por antecipação e por solidariedade tratam-se de operações decorrentes dos calçados e em momento posterior.

Ressalte-se que tais exigências têm previsões legais, conforme capítulos regulamentares específicos e, especialmente, no aludido art. 4º da Lei nº 7.014/96, assim como no art. 10 da Portaria nº 445/98, exarada para disciplinar procedimentos fiscais de auditoria de estoque.

Em sendo assim, não hão de prosperar as alegações de defesa relativos aos itens 3 e 4 de que “... foram extraídos dos itens antecedentes e possuem, portanto, os mesmos vícios. Além disso, é irregular a apuração conjunta sobre mercadorias tratadas pelo regime normal e pela substituição tributária, por ausência de previsão regulamentar e, notadamente, porque tais mercadorias já serviram de lastro para o apontamento das supostas infrações de omissões de entradas e saídas”.

Diante de tais considerações, as razões de defesa também não elidem as acusações fiscais relativas às exações 3 e 4 do lançamento de ofício, as quais considero subsistentes.

Por fim, no que diz respeito à quinta infração, inerente à aplicação da multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, conforme demonstrado às fls. 205 e 206 dos autos, tendo o autuado alegado que das cinco notas fiscais, objeto da penalidade, três foram lançadas e duas foram canceladas, do que como prova de sua alegação descreve a chave de acesso delas e anexa cópia do Registro de Entrada (fls. 244/248), tendo o autuante se omitido sobre as alegações de defesa, quando da sua informação fiscal.

Contudo, da análise das razões de defesa e da consulta ao ambiente virtual da Nota Fiscal Eletrônica, verifica-se a veracidade do cancelamento das Notas Fiscais nº 10486 e 10658, assim como se verifica a escrituração das Notas Fiscais nº 14102, 14136 e 14174 no Registro de Entrada, às fls. 244 e 245 dos autos, cuja cópia documental não foi contestada pelo autuante, do que se conclui como verdadeira, nos termos do art. 140 do RPAF.

Diante de tais considerações, as razões de defesa elidem a acusação fiscal, relativa à infração 5 do lançamento de ofício, sendo a mesma insubsistente.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$512.537,03, em decorrência da insubsistência da quinta infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299762.0022/15-0**, lavrado contra **LE BRUT INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$512.537,03**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.165,42 e 100% sobre R\$510.371,61, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de agosto de 2016.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR