

A. I. Nº - 206948.0003/16-3
AUTUADO - SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO DUTRA REZENDE
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06/09/2016

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0171-03/16

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 entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pelo autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de nova diligência fiscal e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 15/01/2016, refere-se à exigência de R\$369.332,94 de ICMS, acrescido da multa de 100%, pela falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2013 e 2014), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Infração 04.05.02.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 71 a 90, alegando que não há como persistir a cobrança deste Auto de Infração, pois comprovará a inexistência de falta de recolhimento do ICMS, afirmando que não houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, mas sim inconsistência de sistemas, bem como incompletude no critério adotado na atividade de auditoria do autuante.

Informa que também será debatido o valor exorbitante da multa aplicada no presente Auto, e que continuará a proceder ao levantamento de outros documentos que possibilitarão aos Julgadores aferir a inexistência de infração à legislação estadual.

Esclarece que atua na comercialização de peças do vestuário em todo o território nacional, sendo reconhecido no mercado e possuindo um público da classe A. Diz que não há razão alguma para infringir as normas tributárias e muito menos praticar conduta criminosa.

Ressalta que em razão da era tecnológica da informação, atualmente as informações fiscais e contábeis são registradas de forma eletrônica, ou seja, todo o estoque do autuado é registrado num sistema, da mesma forma que toda a movimentação contábil, financeira e fiscal.

Diz que apesar de ter um bom sistema e controle, como todos os outros contribuintes desta Nação, sofre com inconsistências com seus sistemas. Isso não significa dizer que o contribuinte tenha burlado a lei, de forma alguma. Tanto é verdade que nem mesmo os validadores dos SPED-EFDs conseguiram detectar alguns tipos de inconsistências na base de dados que o integrou, nem mesmo o agente fiscal.

Informa que foi notificado do Termo de Ação Fiscal em 04/01/2016, sendo intimado para apresentar livros e documentos. Diz ter entrado em contato com o Agente Fiscal solicitando prazo para a apresentação do referido documento, uma que este se encontrava na Fábrica da Autuada e não na loja. Na ocasião, havia explicado ao autuante sobre as inconsistências do sistema e sobre a possibilidade de apresentar outros documentos adicionais que comprovassem o correto recolhimento do ICMS e falta de omissão de entradas ou saídas.

Alega que foi ignorado o pedido e 11 dias depois foi lavrado o presente Auto de Infração. Entende que tal atitude por si só demonstra que o autuante não possuía a intenção de efetivamente fiscalizar a empresa, mas tão somente de cumprir um protocolo para rápida lavratura do Auto de Infração.

Diz que há no Código Tributário da Bahia previsão de que o contribuinte poderá apresentar defesa de notificação fiscal no prazo de 30 dias contados da intimação. Dispositivo este totalmente ignorado pelo autuante.

Afirma que o presente Auto de Infração foi lavrado com base somente nas informações constantes no Sintegra, o que não significa ser a verdade real dos fatos, uma vez que é muito comum haver inconsistências nos sistemas fiscal e contábil. Entende que ocorreu neste caso foi que a Fiscalização, por não dar ao autuado a oportunidade de levantar as inconsistências em seu sistema, não observou a verdade material dos fatos, e, por consequência, entendeu que houve omissão de saídas decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas, mas esse entendimento não deve prosperar, pois está absolutamente equivocado.

Alega que deve ser anulado o Auto de Infração, visto que ao analisar a documentação ora colacionada, esta Junta de Julgamento Fiscal verificará que não houve qualquer omissão de saída de mercadorias. Afirmo que todas as mercadorias que entram e saem do estabelecimento autuado constam em documento fiscal, sendo necessário que seja realizada perícia para que reste comprovada a nulidade, iliquidez e incerteza do trabalho da Fiscalização.

Entende ser necessário realizar perícia para fique comprovado que não houve prática omissiva, pois o que efetivamente ocorreu foi inconsistência de sistemas e jamais prática ilícita de omissão de saídas. Tal realidade de inconsistência de sistema deve ser analisada pelo Fisco, em busca da verdade material.

Afirmo que não deverá recolher aos cofres estaduais a importância referente ao ICMS e/ou multa por suposta omissão de saída, tendo em vista que a documentação carreada na defesa comprova nada ser devido, tratando-se de mero erro dos arquivos digitais fiscalizados.

Com intuito de uma auditoria que pretendesse entender os motivos, causas, fundamentações de indícios para a apuração da hipótese elencada na disposição acima transcrita (omissão de entradas versus saídas), entende que a Fiscalização deveria ter adotado, ao mínimo, dois procedimentos bastante comuns em qualquer atividade de auditoria fiscal/contábil. O primeiro a partir de um cruzamento macro, representativo de um confronto dos valores totais, como de fato o fez. E, o segundo, como ato consequencial do primeiro, a partir de eventuais diferenças apuradas no cruzamento de saldos, proceder à verificação/identificação da origem das diferenças mês a mês, validando ou invalidando, como teste qualitativo e substantivo, as suas iniciais diferenças encontradas.

Diz que a fiscalização realizou, no caso concreto, tão somente uma auditoria tecnicamente denominada de observação (teste de observância), pois analisados/fiscalizados os documentos fiscais da empresa com critério que pudesse identificar a possibilidade de divergências nas informações prestadas em seu Sped-EFD teria identificado indícios de divergências ou de descumprimento de regras, como no caso de uma eventual divergência de saldos entre documentos conciliados (SPED-EFD versus arquivos xml's), mas carentes de comprovação de suas causas que poderiam confirmar ou infirmar suas impressões.

Registra que de acordo com instruções do Conselho Federal de Contabilidade, existem globalmente dois tipos de testes em auditoria, a saber, indispensáveis em qualquer atividade dessa natureza: a) testes de observância (ou testes de procedimentos); e b) testes substantivos (ou testes comprobatórios de detalhes)

Diz que os testes de observância são aqueles empregados pelo auditor, a fim de determinar se os procedimentos normativos a que estão sujeitos os contribuintes estão sendo cumpridos ou não conforme regulamentação. Esse tipo de teste destina-se em um primeiro momento a constatar a credibilidade dos procedimentos de controle da empresa, e não necessariamente os registros corretos das operações. Foi isso que o autuante fez, uma mera verificação por meio de teste de observância dos arquivos eletrônicos (SPED-EFD versus arquivos xml's de entradas e saídas versus inventários).

Ressalta que os testes de observância são largamente aplicados em auditorias operacionais, onde a preocupação central do auditor é com respeito a verificação se os contribuintes respeitam as normas fiscais pré-estabelecidas. Mas, tão somente para esse fim de aferição da regularidade dos seus controles e, não, sobre a correção ou não das operações que neles (registros/controles) se encontram lançadas. A aplicação destes testes requer muita atenção e acuidade do auditor, e normalmente, como de fato foram, são aplicados sem que os contribuintes no processo auditado percebam (como aconteceu com o autuado), pois caso isto fosse notado, certamente faria o correto ou, pelo menos, mostraria a vontade de acertar ao auditor. Essa oportunidade sequer existiu no caso dos autos.

Quanto aos testes substantivos diz que são empregados pelo auditor quando ele deseja obter provas suficientes e convincentes sobre as transações que lhe pareceram divergentes ou contrárias à legislação, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião acerca de determinados fatos.

Salienta que os testes substantivos são imprescindíveis em trabalhos de auditoria uma vez que é através da aplicação correta destes que o auditor obtém evidências sobre os saldos, e ou transações apresentadas pela empresa e pode através deles eliminar qualquer dúvida acerca da correção de seu método de aferição, o que, infelizmente, não foi o caso destes autos. É por esse tipo de teste que se pode afirmar ser de fundamental importância na complementação dos testes de observância, considerando que são através dos testes substantivos que o Agente Fiscal teria condições de constatar sobre a fidedignidade das transações e registros contábeis e suas potenciais e prováveis diferenças.

Afirma que o autuante se ateve tão somente aos testes de observância e não procedeu aos testes de substância que possam embasar a existência das diferenças por ele supostas.

Diz ser notória que toda e qualquer atividade de auditoria, com apontamento de divergências, gera uma controvérsia com demanda de discussão acerca das possibilidades de variáveis que influenciam nos exames de auditoria, tais como: número de transações, número de auditores, tempo da auditoria, relevância dos itens a examinar, pedidos de esclarecimentos e informações complementares e eventualmente a sua ausência, entre vários outros fatores. Seguindo essa linha de raciocínio, diz ser de bom tom lembrar acerca do tema da profundidade da atividade de auditoria fiscal, levando em consideração três cenários: a) Revisão integral; b) Auditoria por testes (amostragem); e c) Revisão analítica.

Sobre a Revisão Integral, diz que este tipo de verificação compreende o exame de todos os registros, bem como a análise de todos os controles internos de uma entidade que respaldaram determinada transação. Equivale a uma perícia quanto a sua abrangência e é, pelo que se sabe, em termos práticos, por ser uma auditoria custosa e penosa, já que demanda muito tempo e o máximo de recurso humano que o auditor fiscal possa dispor, aplicável quando há indícios de fraudes, onde aí sim deve ser examinada a totalidade das operações, buscando identificar o “*modus operandi*” de como a fraude que eventualmente se processa na organização.

Diz que o autuante não procedeu aos testes de revisão integral ficando no básico e singelo teste de observância, ferindo, assim, todos os preceitos de uma boa auditoria de procedimentos fiscais, porque, repita-se, limitou-se ao teste de observância. Uma singeleza imprópria para os padrões de auditoria de tempos tecnológicos. Inadmissível, portanto, a ausência de critério razoável na auditoria da fiscalização.

Alega que a auditoria por testes, ou por amostragem, geralmente compreende o exame de determinada porcentagem dos registros, dos documentos ou dos controles, considerada suficiente para que o auditor faça seu juízo sobre a exatidão e a legitimidade dos elementos examinados.

No entanto, a profundidade dos exames é determinada pelo auditor e varia de acordo com a maior ou menor confiança que ele deposita no sistema de controles internos da empresa. Quando se percebe que o sistema de controles internos da empresa se apresenta com alguma suspeição a profundidade dos testes por amostragem ou fica prejudicada ou muito penosa, pois exige que se aumente substancialmente o volume dos testes.

Nesse sentido, destaca que não se vê nos trabalhos da fiscalização testes de auditoria, realizados por amostragem, onde pudessem ser demonstrados, exemplificativamente, como o autuado faz prova, de evidentes casos de lançamentos duplicados pelo próprio sistema SPED-EFD e o auditor poderia ter utilizado da amostragem estatística ou aleatória, dependendo das circunstâncias e finalidades dos exames para confirmar ou infirmar as suas supostas diferenças de estoques. Diz que não há sequer a percepção do Agente Fiscal de que os registros poderiam estar duplicados dentro dos itens de mercadorias no conteúdo dos SPED-EFD, como faz prova fls. e arquivos juntados.

Quando o auditor constata a existência de alguma deficiência relevante nos controles internos, como no SPED-EFD do autuado, ou quando através de teste de auditoria, ele detecta erros nos registros contábeis/fiscais ou na documentação em que ele se apóia, surge a necessidade de aprofundamento em seus exames, e ele deveria aplicar procedimentos de revisão analítica.

Ressalta que a revisão analítica consiste no exame profundo e minucioso de todo o fluxo de controles internos e de exame analítico das operações de determinada natureza ou de certo período do ano, neste caso confundindo-se com a revisão integral, mas permitindo seja parcial até o momento da constatação. Isso também não foi feito pela fiscalização. Diz que a mencionada revisão constitui uma forma essencial de teste substantivo e não foi sequer apresentada pela fiscalização, pois não identificou os lançamentos com códigos diversificados entre entradas e saídas da loja da autuada (de 9 para 12 dígitos), assim como também não identificou os lançamentos de itens/produtos em duplicidade nas entradas de mercadorias conforme pretende demonstrar à perícia e ou nova auditoria, de acordo com o entendimento dessa Junta de Julgamento..

O defendente chama a atenção para o fato de que a auditoria fiscal não prezou pela melhor técnica, eis que não observou que o equilíbrio a ser atingido na combinação dos testes de observância com os testes substantivos depende de diversos fatores e circunstâncias e são logicamente necessários para a validação da atividade de auditoria. Em decorrência disso, a fiscalização deixou de observar generalizações nas práticas de auditoria e são apropriadas na maioria dos casos e especialmente no caso destes autos.

Informa que de fato, aconteceu mero equívoco sistêmico no arquivo magnético do SPED-EFD, mas que por este documento não se pode considerar demonstrada e comprovada a verdade material dos fatos que é a inexistência. Entende que se a fiscalização auditasse documentos fiscais, como exemplo como os arquivos xml's e outras informações do sistema eletrônico de processamento de dados de modo analítico para fins fiscais do autuado teria constatado inexistência de diferença de estoque. Em vez disso, seguindo o roteiro de auditoria, a fiscalização não fez nada mais que conciliar números representativos do inventário inicial, valores globais das entradas e saídas e do inventário final.

Entende que se for realizado novo confronto pela Fiscalização entre os valores autuados e os valores apresentados pela empresa restará demonstrado nada ser devido ao Fisco. Diz que o trabalho de auditoria fiscal do autuante não pareceu ter observado o desejável para uma auditoria voltada à identificação real dos fatos, pois foi apresentado resultado singelo de mera conciliação fiscal (entenda-se mero cruzamento de saldos e, portanto, análise sintética incompleta) faltando-lhe a real constatação de que suas supostas diferenças pudessem ser reais. Por isso seu trabalho foi incompleto.

Reproduz os arts. 2º, I, 13-B, I e II, “a da Lei 7.014/96; art. 83, I do RICMS-BA/97 e art. 13, I da Portaria 445/98 e assegura que não houve a infração apontada, uma vez que, conforme amplamente demonstrado acima, houve inconsistências nos sistemas do autuado, as quais se resumem em (i) divergências de códigos de mercadorias e (ii) notas fiscais duplicadas. Cita exemplos.

Informa que após tomar conhecimento da autuação contratou auditoria em seus SPED-EFDs para confrontar com os documentos fiscais de entradas e saídas utilizados pelo autuante, visando a identificar de onde provinham as diferenças de conciliação apontadas pela fiscalização e detectou que, além de divergências de códigos de produtos com 9 e 12 ou mais dígitos, em que a diferença entre eles estavam tão somente nos últimos 4 ou mais dígitos, porque a loja acrescia os referidos dígitos aos dígitos constantes das suas notas de entradas para montar estoque por grade de peça, ou seja, tamanho e cor. Assim, há notas de entradas com 9 dígitos e estas mesmas foram registradas nas entradas da Loja (EFD) com 12 ou mais dígitos.

Observa que, se o autuante confrontar o produto com 9 dígitos das notas fiscais eletrônicas das entradas, com os registros de entradas (EFD) em que os mesmos produtos foram registrados com 12 ou mais dígitos, ele não encontrará a correspondência entre as entradas das NF-e com os SPED-EFDs respectivos, vindo equivocadamente a aferir diferenças nas entradas.

Da mesma forma em relação às saídas, pois o confronto de produtos entrados com 9 dígitos nas notas fiscais e registrados com 12 ou mais dígitos nos SPED-EFD, quando das suas respectivas saídas a 12 ou mais dígitos, supor-se-á diferenças. Diz que há a agravante não identificada pelo autuante, pois a loja autuada, quando promovia a venda registrava com os 12 ou mais dígitos do produto, mas quando promovia a transferência para outra loja a promovia com os 9 dígitos, igualmente as suas notas eletrônicas de entradas. Elabora planilha explicativa para uma melhor visualização.

Informa que, pelos exemplos apresentados é possível verificar que os 09 dígitos da NF de Saída são idênticos aos 09 primeiros dígitos das NF de Entrada e, portanto, demonstrada a razão da inconsistência no sistema. Apresenta os seguintes documentos comprobatórios: a) Planilhas relacionando detalhadamente as Notas Fiscais de Entrada e Saída com as inconsistências nos dígitos; b) Notas Fiscais de Entrada e Saída demonstrando as inconsistências nos dígitos.

Alega que outro fato desconsiderado e não detectado pela fiscalização decorre da multiplicação de itens de produtos dentro das linhas do SPED-EFD. Trata-se de inconsistência interna da base de dados que nem mesmo os validadores conseguem detectar, tanto é que foram regularmente entregues e somente com os trabalhos de auditoria contratados para essa revisão puderem detectar tais inconsistências internas.

Diz que a não consideração de itens duplicados, ou sua consideração na contagem dos estoques, obviamente distorce a conciliação levada a efeito pela fiscalização. Destaca que os testes de qualidade e substância, com um roteiro de testes analíticos, nos trabalhos da fiscalização revelaram uma fragilidade exagerada, pois não demonstra a verdade sobre a existência ou não de omissões de saídas ou entradas.

Afirma que essas circunstâncias revelam as falhas no trabalho auditor e que é imperiosa a realização de diligências para apuração de arquivos SPED-EFDs para a demonstração ao autuante de todas as inconsistências internas desses arquivos, eliminando-as e provando-se que não houve

e não há qualquer omissão de estoques por parte do autuado que está irredimido com esse tipo de acusação. Cita exemplos e informa que apresenta os seguintes documentos que demonstram a duplicidade das Notas Fiscais: a) Planilhas relacionando detalhadamente as Notas Fiscais duplicadas; e b) Notas Fiscais duplicadas.

Salienta que apesar de ter escriturado as Notas Fiscais mais de uma vez, o pagamento foi realizado com base na apuração dos impostos e não nas declarações de SPED-EFD. Que apesar de haver inconsistências no seu Sistema, o imposto foi recolhido de forma correta.

Alega ser evidente que faltou o trabalho analítico do agente fiscal para que a sua suposição pudesse ser sustentada e eventualmente mantida. Contudo, a incompletude dos confrontos deixou o trabalho fiscal fragilizado e por isso não pode prosperar, sem, ao menos, antes de se fazer uma verdadeira auditoria analítica para revelar qual argumento (do contribuinte ou a conciliação do fiscal) corresponde a verdade material em conformidade com o artigo 142 do CTN, confirmando ou infirmo as supostas diferenças.

Conclui que a infração disposta no presente AI deve ser julgada improcedente por esta Junta de Julgamento Fiscal, ou seja determinada a diligência fiscal para que o Agente Fiscal possa receber os arquivos SPED-EFDs, com a demonstração analítica das inconsistências aqui reveladas e demonstradas. E, se for o caso, já com o juízo da autoridade fiscal, o autuado proceder a retificação formal dos arquivos SPED-EFD.

Afirma restar evidente que nada é devido, pois a sua documentação fiscal e contábil é suficiente para averiguar a veracidade da inexistência de falta de recolhimento do ICMS, não podendo ser compelido ao pagamento de penalidade sobre fato que não praticou.

Reproduz o dispositivo da Lei 7.014/96, referente à multa aplicada, alegando que, pela leitura, o autuado só poderia ser compelido ao pagamento da multa caso restasse comprovado à existência de diferença de estoque. O que não é o caso dos autos. Diz ser patente que não praticou ato contrário à legislação de ICMS, e não é possível ser compelido ao pagamento da multa imposta.

Logo, não deve prosperar a autuação fiscal também neste ponto. O máximo que a Fiscalização poderia ter feito é imputado penalidade à Autuada por cumprimento parcial/erro em sua obrigação acessória.

Caso esta Junta de Julgamento Fiscal não partilhe do mesmo entendimento do defendente, aproveita a oportunidade para requerer que seja revista à capitulação da multa para reduzi-la ou aplicar outra que seja o caso dos autos – descumprimento de obrigação acessória. Diz que tal pedido está calcado no Decreto estadual, que regulamenta o processo administrativo do Estado da Bahia, quanto à permissão de redução ou cancelamento das multas impostas no ato da lavratura da autuação fiscal, reproduzindo o art. 158 do RPAF/BA.

Por fim, requer a improcedência do presente Auto de Infração. Caso assim não entenda esta Junta de Julgamento Fiscal, requer a relevação ou cancelamento da multa, afirmando que a penalidade imposta destoa totalmente da realidade, em virtude da inexistência de diferença de estoque.

Também requer realização de diligência/perícia (nos termos dos artigos 123 e 145 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) e análise de toda a documentação que corrobora a apuração da verdade material, em especial pelas contrariedades entre a acusação do agente fiscal. Especialmente para a análise dos arquivos SPED-EFDs do autuado para que se possa evidenciar ao Sr. Perito, ou em realização de diligência, todos os lançamentos em duplicidade constantes nos referidos arquivos SPED-EFDs auditados/conciliados pela fiscalização, incluindo a demonstração dos efeitos da mudança dos códigos de 9 para 12 ou mais dígitos perpetrados pela loja da autuada.

Pede autorização desta Junta de Julgamento fiscal para proceder a retificação formal dos arquivos SPED-EFD e o deferimento por esta Junta de Julgamento Fiscal da juntada posterior de

outros documentos que atestam a inexistência de qualquer infração cometida, especialmente a demonstração dos lançamentos em duplicidade nos registros SPED-EFD's, decorrentes de pura inconsistência interna dos dados dessas declarações, mas que comprovaram a inexistência de omissão de saídas de mercadorias.

Anexa ao presente processo o disco de armazenamento de dados (CD-Rom) que contém a versão em Word da Impugnação, bem como a planilha que atesta a exemplificação da inexistência de diferença de estoque e cujo modelo se protesta a juntada posterior de todos os arquivos SPED-EFD demonstrativos das omissões apontadas de forma equivocada pela fiscalização.

Consta às fls. 113/114 dos autos, intimação ao defendente informando que “a despeito da oportunidade de apresentar dentro do prazo de 60 (sessenta) dias, provas para corroborar alegações defensivas visando a impugnação do lançamento de ofício em questão, a autuada apresentou em suas Razões de Defesa abordagem sobre inconsistências em seu sistema interno de identificação de produto e inconsistências no Sintegra da empresa, sobre os quais apresentamos a seguir alguns esclarecimentos preliminares”.

Esclarece que a identificação de item (produto ou serviço) segundo instrui o Guia Prático EFD ICMS/IPI, quanto ao registro 0200 da EFD, deve receber o código próprio do informante do arquivo em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado. Diz que um mesmo produto não pode ter mais de um código de identificação.

Na descrição dos fatos no corpo do Auto de Infração e no Relatório da Fiscalização, consta a informação de que o procedimento fiscal foi realizado com base no SPED fiscal (Escrituração Fiscal Digital – EFD e as Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e) e não tem nada a ver com o Sintegra. A partir da data em que o autuado se tornou obrigatoriamente usuário do SPED Fiscal, desde janeiro de 2013, não há mais o que se falar em Sintegra.

Após eliminadas as inconsistências no sistema interno de identificação de produtos do autuado, adotando-se código único composto de nove dígitos e descrição padronizada para os produtos selecionados para o Levantamento Fiscal, todos os cálculos foram refeitos e o valor do imposto reclamado ficou reduzido de R\$369.332,94 para R\$103.699,56, conforme quadro elaborado à fl. 115.

Por fim, foi informado que novos Papéis de Trabalho Retificadores foram produzidos pela fiscalização, gravados sob a forma de arquivos eletrônicos, fornecidos ao defendente mediante Recibos de Arquivos Eletrônicos, tendo sido, no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença do preposto do contribuinte, sobre os quais o autuado, querendo, poderá se manifestar no prazo de dez dias. Consta o ciente do representante do autuado em 01/04/2016. Recibos de Arquivos Eletrônicos com assinatura do representante do autuado na mesma data.

O autuado apresentou manifestação às fls. 122 a 127 dos autos afirmando que inexistente menção na defesa apresentada ao termo Sintegra. Diz que o conteúdo apresentado nas razões de defesa diz respeito às informações coletadas no seu sistema de Escrituração Fiscal Digital – EFD. Ressalta que a Nota Fiscal 46891 mencionada na planilha apresentada nas razões de defesa atesta que as informações constantes na EFD estão efetivamente duplicadas.

Alega que a não consideração de itens duplicados ou sua consideração na contagem dos estoques distorce a conciliação levada a efeito pela fiscalização, por isso, destaca a ausência de testes de qualidade e substância. Entende que essas circunstâncias revelam as falhas no trabalho do autuante, sendo imperiosa a realização de nova diligência para apuração de arquivos SPED-EFD para demonstração de todas as inconsistências internas nos seus arquivos.

Salienta que apesar de ter escriturado as Notas Fiscais mais de uma vez, o pagamento do ICMS foi realizado com base na apuração do imposto antes mesmo de serem declaradas no SPED-EFD. Pede que esta Junta de Julgamento Fiscal determine a realização de diligência para que o autuante possa receber os arquivos SPED-EFD com a demonstração das inconsistências.

Ratifica todos os argumentos apresentados na defesa, requerendo a improcedência total do presente Auto de Infração. Caso assim não entenda esta Junta de julgamento Fiscal, requer a relevação ou cancelamento da multa, por entender que a penalidade imposto destoa da realidade.

O autuante presta informação fiscal às fls. 138 a 142 dos autos, dizendo que foi utilizado Roteiro de Auditoria de Estoques, e o levantamento fiscal foi realizado com base nos dados transmitidos eletronicamente pelo contribuinte à base de dados da Secretaria da Fazenda, Escrituração Fiscal Digital – EFD e Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e, ou seja, informações prestadas em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificado por entidade credenciada.

Diz que o procedimento fiscal foi elaborado aproveitando os dados da escrituração do sujeito passivo, e o sistema de auditoria utilizado na fiscalização apenas capta os dados como transmitidos pelo contribuinte, sem qualquer modificação.

Ressalta que a omissão de receitas tributáveis foi apurada confrontando-se a quantidade de mercadorias no estoque inicial somada à quantidade de entradas com quantidade de saídas somada à quantidade do estoque final, trabalho que o sistema de auditoria fez a partir da mera organização das informações transmitidas pelo contribuinte.

Assegura que a acusação fiscal encontra-se demonstrada, conforme Papéis de Trabalho dos exercícios fiscalizados, 2013 e 2014. Todos os demonstrativos produzidos pela fiscalização foram entregues ao contribuinte, conforme estabelece o art. 121-A do RPAF/BA, gravados sob a forma de arquivos eletrônicos na mídia anexa ao Relatório da Fiscalização, fl. 09, mediante recibos eletrônicos, fls. 10/11, tendo sido abertos normalmente no ato da entrega, na presença de prepostos do contribuinte.

Afirma que a defesa se limita a fazer abordagens de caráter genérico e de forma equivocada, a exemplo de inconsistências em seu sistema interno de identificação de produto; inconsistências no Sintegra da empresa; testes de observância e substantivos aplicáveis apenas a Auditorias Contábeis; e redução da multa aplicável.

Comenta sobre a alegação de inconsistências no sistema de identificação de produtos. Diz que essas inconsistências são citadas no quadro constante à fl. 84 e esclarece que a identificação de item (produto ou serviço) deve receber código próprio do informante do arquivo em qualquer documento. Ressalta que o produto não pode ter mais de um código de identificação, observando que o código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens diferentes; não é permitida a reutilização de código que tenha sido atribuído para qualquer outro produto.

Também informa que a discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo item ou discriminações genéricas (a exemplo de “diversas entradas”, “diversas saídas”, “mercadorias para revenda”). Afirma que a adoção de códigos duplos para alguns produtos pode encontrar explicações diversas, por exemplo, “a loja autuada, quando promovia a venda registrava com os 12 ou mais dígitos do produto, quando promovia a transferência para outra loja a promovia com os 9 dígitos, igualmente as suas notas eletrônicas de entradas”.

Esclarece que todas as auditorias fiscais atualmente são realizadas eletronicamente, tendo em vista que todas as fontes de dados transitam exclusivamente por meio eletrônico, EFD e NF-e, o que torna o contribuinte, de certa forma, refém de seus próprios dados transmitidos, ou seja, se o contribuinte eventualmente transmitir algum dado à base da SEFAZ contendo imperfeições, com inconsistências na identificação do item (produto ou serviço), certamente ele vai induzir a fiscalização ao cometimento de algum erro.

Em relação às alegadas inconsistências no Sintegra da empresa, reafirma que o levantamento fiscal foi realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD e Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e, e o contribuinte tem obrigação de transmitir à base de dados da SEFAZ todos os dados da sua movimentação comercial, salientando que o defendente é obrigatoriamente usuário do SPED

Fiscal desde janeiro de 2013, e não há mais que se falar em Sintegra. Neste caso, a alegação defensiva quanto a inconsistências no Sintegra da empresa não tem valor jurídico.

Informa que, após eliminadas as inconsistências no sistema interno de identificação de produtos do autuado, adotando-se código único composto de nove dígitos e descrição padronizada para os produtos selecionados para o levantamento fiscal, todos os cálculos foram refeitos e o valor do imposto reclamado ficou reduzido de R\$369.332,94 para R\$103.699,56, conforme quadro elaborado à fl. 141.

Diz que os novos Papéis de Trabalho retificadores foram produzidos pela fiscalização e entregues ao autuado, gravados sob forma de arquivos eletrônicos na mídia anexa à intimação à fl. 116, mediante Recibos Eletrônicos com MD5, fls. 117/118, tendo sido no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença de preposto do contribuinte sobre os quais o defendente apresentou manifestação às fls. 122 a 127.

Quanto à mencionada manifestação (fls. 122/127), diz que não vislumbrou qualquer fato novo, apenas consta a informação de que foram retificadas as inconsistências no sistema interno de identificação de produtos da empresa, e repete os argumentos de supostas duplicidades de lançamentos de itens no corpo de Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e com CFOP 2152, constantes no levantamento fiscal, apresentando como exemplos dados do quadro à fl. 124/125, que haviam sido apresentados anteriormente, à fl. 86, onde o autuado faz referência no cabeçalho do quadro DE dados oriundos do Sintegra do autuado (Registro tipo 54)), quando, na realidade, a fiscalização baseou-se no SPED Fiscal da empresa e não no Sintegra.

Por fim, esclarece que no SPED Fiscal da empresa não se verifica a questão levantada pelo defendente, como se pode verificar nos arquivos constantes na mídia à fl. 116 do presente PAF, razão pela qual pede a procedência parcial do presente Auto de Infração, no valor total de R\$103.699,56.

VOTO

O autuado alega que deve ser anulado o presente Auto de Infração, visto que ao analisar a documentação colacionada aos autos, esta Junta de Julgamento Fiscal verificará que não houve qualquer omissão de saída de mercadorias. Afirma que todas as mercadorias que entram e saem do estabelecimento autuado constam em documento fiscal, sendo necessário que seja realizada perícia para que reste comprovada a nulidade, iliquidez e incerteza do trabalho da Fiscalização.

Sobre esta alegação, conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”. Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, é efetuada a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção. Como se trata de questão de fato e de direito, os erros alegados pelo defendente serão analisados neste voto quando da apreciação do mérito.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O autuado requereu a realização de diligência/perícia e análise de toda a documentação que corrobora a apuração da verdade material, em especial pelas contrariedades da acusação fiscal.

Observo que 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. Assim, fica indeferido o pedido de diligência ou perícia, com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que foi efetuada revisão fiscal pelo próprio autuante, e os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi constatada qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, e por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2013 e 2014), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

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. Neste levantamento fiscal são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e 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.

Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas.

O autuante esclareceu que o levantamento fiscal foi realizado com base nas informações transmitidas eletronicamente pelo contribuinte à base de dados da Secretaria da Fazenda, Escrituração Fiscal Digital – EFD e Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e. Informações prestadas em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificado por entidade credenciada. Ou seja, o procedimento fiscal foi elaborado aproveitando os dados da escrituração do sujeito passivo, e o sistema de auditoria utilizado na fiscalização apenas capta os dados como transmitidos pelo contribuinte.

O defendente alegou inconsistências internas desses arquivos, afirmando que não há qualquer omissão de estoques e apresentou planilha para comprovar que houve duplicidade das Notas Fiscais. Disse que, apesar de haver inconsistências no seu Sistema SPED-EFD, o imposto foi recolhido de forma correta.

Conforme estabelece o art. 247 do RICMS-BA/2012, 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.

No § 1º do referido artigo consta a informação de que a EFD substitui os seguintes livros: (i) Registro de Entradas; (ii) Registro de Saídas; (iii) Registro de Inventário; (iv) Registro de Apuração do ICMS; (v) documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Por outro lado, havendo necessidade de alteração parcial ou total das informações constantes do

arquivo da EFD já transmitido, o contribuinte deverá retransmiti-lo com todas as informações, o § 2º desse mesmo art. 247 RICMS-BA/2012 prevê que se consideram escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega, não cabendo a esta Junta de Julgamento Fiscal determinar essa retificação.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros.

O defendente também alegou que a fiscalização não identificou os lançamentos com códigos diversificados entre entradas e saídas da loja da autuada (de 9 para 12 dígitos). Quando promovia a venda registrava com os 12 ou mais dígitos do produto, mas quando promovia a transferência para outra loja a promovia com os 9 dígitos, igualmente as suas notas eletrônicas de entradas

Após a impugnação apresentada, o autuante informou que em relação às alegadas inconsistências no Sintegra da empresa, o levantamento fiscal foi realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD e Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e, e o autuado é obrigatoriamente usuário do SPED Fiscal desde janeiro de 2013, e não há mais que se falar em Sintegra.

O autuante também informou que após eliminadas as inconsistências no sistema interno de identificação de produtos do autuado, adotando-se código único composto de nove dígitos e descrição padronizada para os produtos selecionados para o levantamento fiscal, todos os cálculos foram refeitos e o valor do imposto reclamado ficou reduzido de R\$369.332,94 para R\$103.699,56, conforme quadro elaborado à fl. 141.

Vale salientar, que conforme relatado pelo autuante, os novos Papéis de Trabalho Retificadores produzidos pela fiscalização, foram gravados sob a forma de arquivos eletrônicos, fornecidos ao defendente mediante Recibos de Arquivos Eletrônicos, tendo sido, no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença do preposto do contribuinte, constando o ciente do representante do autuado em 01/04/2016 inclusive nos Recibos de Arquivos Eletrônicos com assinatura do representante do autuado na mesma data, e concedido o prazo de dez dias para o defendente se manifestar.

Na informação fiscal, o autuante afirmou que no SPED Fiscal da empresa não se verifica a questão levantada pelo defendente em sua manifestação, como se pode verificar nos arquivos constantes na mídia à fl. 116 do presente PAF,

Vale repetir que o levantamento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração foi efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio de EFD. A correção de erros, se existirem é de responsabilidade do contribuinte e os registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias e inventário efetuado com base na contagem física do estoque. Portanto, no caso de existência de erros, compete ao contribuinte informar e corrigir o erro.

No caso em exame, não ficou comprovado nos autos que após a revisão efetuada pelo autuante o defendente tenha enviado qualquer alteração parcial ou total das informações enviadas por meio da EFD, inclusive, se as alegadas duplicidades permaneceram ou não no levantamento fiscal. Dessa forma, concluo pela subsistência parcial do presente lançamento, no valor total de R\$103.699,56, conforme demonstrativos às fls. 115 e 141 do PAF.

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206948.0003/16-3**, lavrado contra **SHOULDER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$103.699,56**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA