

A. I. Nº - 140779.0004/15-0
AUTUADO - C&A MODAS LTDA.
AUTUANTE - PETRÔNIO ALBERTO DA FONSÊCA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/12/2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0211-01/16

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL A constatação de diferenças nas entradas de mercadorias, através de auditoria de estoques, autoriza a exigência do imposto baseado na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O autuado logra provar a similaridade entre quantidades das omissões de saídas e entradas de celulares e chips, além da emissão da nota fiscal para acerto dos estoques. Infração subsistente em parte. **b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** Infração não subsistente **c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO.** Infração não subsistente. **2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE SEPD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. a) FALTA DE APRESENTAÇÃO NO PRAZO REGULAMENTAR.** Infração reconhecida. **b) FALTA DE ENTREGA AO FISCO MEDIANTE INTIMAÇÃO.** Penalidade prevista no art. 42, XIII-A, "j", da Lei nº 7.014/96 (1% do valor das saídas ou das entradas, o que for maior) por falta de atendimento de intimação para apresentação do arquivo eletrônico). Infração subsistente. Indeferido o pedido para redução ou cancelamento da multa. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2015 refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$555.937,63, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – 04.05.05: Falta de recolhimento do imposto constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Consta ainda: *"Tudo conforme Anexo II com cópia de CD e DVD contendo os arquivos EFD (Escrituração Fiscal Digital) utilizados na respectiva*

auditoria e demais relatórios e demonstrativos integrais do roteiro de estoque; e Anexo III contendo as primeiras e últimas páginas impressas dos respectivos documentos". Exercício 2011. Valor do débito: R\$273.190,67. Multa de 100%.

INFRAÇÃO 2 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado de 2011). Consta ainda: *"Tudo conforme Anexo II com cópia de CD e DVD contendo os arquivos EFD (Escrituração Fiscal Digital) utilizados na respectiva auditoria e demais relatórios e demonstrativos integrais do roteiro de estoque; e Anexo IV contendo as primeiras e últimas páginas impressas dos respectivos documentos".* Valor do débito: R\$218.189,06. Multa de 100%.

INFRAÇÃO 3 – 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 exercício fechado de 2011. Consta ainda: *"Tudo conforme Anexo II com cópia de CD e DVD contendo os arquivos EFD (Escrituração Fiscal Digital) utilizados na respectiva auditoria e demais relatórios e demonstrativos integrais do roteiro de estoque; e Anexo V contendo as primeiras e últimas páginas impressas dos respectivos documentos".* Valor do débito: R\$19.717,83. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 – 16.12.20: Pela falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação ou pela entrega sem o nível de detalhe exigido pela legislação. Consta ainda: *"Tudo conforme Anexo II e Anexo VI contendo intimações específicas, solicitando o Registro 74 relativo a 2010".* Multa de R\$1.380,00.

INFRAÇÃO 5 – 16.12.15: Deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Consta ainda: *"Tudo conforme Anexo II e Anexo VI contendo intimações específicas não atendidas, demonstrativos das inconsistências e demonstrativo da multa percentual".* Multa de R\$43.460,07.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 64 a 94, descrevendo a autuação fiscal, informando que reconhece a ocorrência de equívocos de ordem operacional em seu estabelecimento, tendo por isso efetuado o recolhimento do valor da multa exigida na infração 4 (R\$1.380,00).

Diz que as infrações 1, 2 e 3 não merecem prosperar; infração 5 deve ser integralmente cancelada.

Destaca que as infrações 1, 2 e 3 são derivadas do mesmo procedimento fiscal, qual seja, o confronto quantitativo dos estoques do defendente 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 defendente 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 de imperfeições no sistema de códigos de produtos empregado como base para o cruzamento de dados; diz 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. Contudo, a empresa realiza de tempo em tempo o tombamento de seu sistema com o intuito de reclassificar

os produtos em um mesmo código ou apenas pela alteração do nome e do código dado ao produto.

Defende que qualquer cruzamento sem o devido cuidado 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.

Decorre disso 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, sob pena de cabal nulidade do Auto de Infração.

Defende que não houve apontada omissão de entrada, mas uma mera reclassificação das descrições e códigos das mercadorias.

Reitera que, conforme já destacado, as infrações 1, 2 e 3 são baseadas na premissa que a empresa teria dado entrada em diversas mercadorias em seu estabelecimento sem promover a devida escrituração (omissão de saída e entrada dessas mercadorias).

Assim, com relação às mercadorias denominadas CHIP CLARO e CHIP TIM, exemplifica que a Fiscalização Estadual teria observado que o estabelecimento autuado não possui qualquer item no estoque inicial, bem como não foram registradas qualquer entrada ou saída desse produto no estabelecimento da empresa no período de 2011. Entretanto, o estoque final de inventário dessas mercadorias era igual a 1.408 e 4.082, respectivamente, razão pela qual a Fiscalização presumiu a destacada omissão de entradas:

Assinala que, ao mesmo tempo em que a fiscalização vislumbrou uma omissão de entrada com relação aos itens descritos como CHIP CLARO e CHIP TIM, também é verificada uma omissão de saída com relação aos itens denominados CHIP CLARO PRÉ PAGO e CHIP TIM PRÉ PAGO, na exata quantidade da omissão de entrada verificada anteriormente:

Demonstra que a fiscalização entendeu que para os produtos CHIP CLARO apurou omissão de entrada de 1408 unidades e valor médio de R\$6,26; para o CHIP TIM omissão de entrada 4082 unidades e valor unitário médio de R\$9,37, no período de 2011

Por outro lado, apurou também a omissão de Saída, no mesmo período de 2011, para os produtos CHIP CLARO PR-PAGO, também 1408 unidades e R\$15,00 valor unitário médio de saída, o CHIP TIM PR-PAGO, 4082 unidades e R\$9,37 valor unitário médio de saída

Diz que existe evidente correlação entre os números em questão e as supostas omissões de entrada e saída, verificada pela fiscalização estadual, é nitidamente fruto de alteração da descrição das mercadorias em análise (antes denominadas com o PÓS FIXO PRÉ PAGO).

Explica que os chips, antes descritos como “CHIP CLARO PR-PAGO” e “CHIP TIM PR-PAGO” passaram a ser descritos pela empresa como “CHIP CLARO” e “CHIP TIM”, ocasionando a suposta omissão de entrada imputada indevidamente pelo Fisco. Garante que é por tal razão que primeiros os itens citados simplesmente “somem” do estoque final da empresa (suposta omissão de entrada) e parecem na mesma quantidade, no inventário final, “CHIP CLARO” e “CHIP TIM” (suposta omissão de entrada).

Conclui que não há qualquer omissão de entrada/saída com relação a esses itens, ocorrendo apenas uma alteração na denominação dada pela empresa a esses produtos.

Diz que o mesmo ocorre com aparelho celular “CELULAR VIVO”. Entendeu a fiscalização que nenhum desses aparelhos teria sido comercializado ou adquirido pelo autuado (presunção essa que, por si só, já é absurda). Contudo, ao final do ano, teria sido verificado um total de 2.206 aparelhos no estoque final da empresa:

Questiona que a primeira questão que deve ser respondida é qual é o produto descrito como “CELULAR VIVO”? Isso porque, como sabido, a operadora “Vivo” não é fabricantes de celulares, sendo certo que existe uma infinidade de modelos de aparelhos celulares que podem operar com o “chip” dessa operadora de celular (com diferentes características e valores).

Observa que tal questionamento é de suma importância pois, se a Fiscalização está realizando uma análise quantitativa do fluxo de mercadorias (por “espécie de mercadoria em exercício fechado”), é indispensável agrupar em uma mesma “espécie” de mercadoria para verificar eventual omissão de entradas ou saídas.

Chama a atenção que um mesmo modelo de aparelho celular (fabricado pela LG, por exemplo) pode ser classificado como “CELULAR VIVO”, “CELULAR TIM” ou “CELULAR CLARO” (ao mesmo tempo em que pode ser classificado como “CELULAR LG” ou “CELULAR LG PR-PAGO”).

Enfatiza que justamente em razão dessa possibilidade de utilização de diferentes nomenclaturas para um mesmo aparelho celular é que a Fiscalização Estadual deveria redobrar a atenção, para não concluir por uma omissão de entradas/saídas, mas sim, uma mera alteração na denominação/códigos utilizados pelo contribuinte autuado em seus aparelhos celulares.

Observa que a planilha fiscal enumera uma omissão de 4.562 produtos, conforme discriminado na planilha abaixo:

Celular Vivo 2.206,00
Celular TIM 1.072,00
Celular Claro 260,00
Celular LG 534,00
Celular Motorola 144,00
Celular Sony 238,00
Celular Samsung 108,00
TOTAL 4.562,00

E a imputação de suposta omissão de saída com relação à venda de 4.466 aparelhos celulares, conforme abaixo:

CELULAR LG PRE PAGO 788
CELULAR MOTOROLA PRE PAGO 254
CELULAR NOKIA PRE PAGO 1.640
CELULAR MOTOROLA PRE PAGO 156
CELULAR SONY ERICSSON PRE 238
CELULAR LG PRE PAGO 534
CELULAR SAMSUNG PRE PAGO 856
TOTAL 4.466,00

Diz que a fiscalização imputou suposta omissão de entrada de aparelhos celulares no montante total de 4.562 itens e suposta omissão de saída de aparelhos celulares no valor total de 4.466 itens.

Sublinha, ainda que os números dos aparelhos celulares não sejam idênticos, não há como negar a evidente relação entre a omissão de saída e de entrada imputadas pela Fisco, ainda que o total de aparelhos celulares supostamente omitidos na entrada supere em 96 unidades o total de aparelhos supostamente omitidos na saída (aproximadamente, 2% do total), é clara a relação entre as descrições dos produtos em questão.

Insiste que a tal diferença, provavelmente, é fruto da reclassificação do código/nomenclatura dos produtos, decorrente do tombamento de sistemas; não representa qualquer omissão de entradas ou saídas, mas, mera alteração na descrição das mercadorias, analisadas exclusivamente de forma quantitativa (e não qualitativamente) pela Fiscalização.

Aduz que o equívoco ainda é mais patente quando se observa que, segundo a Fiscalização, o contribuinte não teria realizada a venda de nenhum aparelho celular VIVO, TIM, CLARO, LG, MOTOROLA, SONY ou SAMSUNG, durante todo o ano de 2011, ocasionando um total de 4.562

omissões de entrada. Contraditoriamente, a fiscalização conclui pela realização da venda sem nota fiscal de um total de 4.466 aparelhos celulares denominados.

Observa, ainda que o lançamento fiscal tenha sido baseado nos arquivos eletrônicos, tais arquivos contém imperfeições e, verificadas incongruências, deveria o fiscal ter solicitado explicações acerca da comercialização dos aparelhos celulares e chips de celular em questão. Destaca que, nesse caso, deveria ser aplicada o artigo 3º, III, da Portaria 445/1998, que esclarece sobre a necessidade da realização de criterioso processo de quantificação das mercadorias, além de reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, mesmo nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas.

Diz que a desatenção da fiscalização em relação a reclassificação realizada torna absolutamente nulo o Auto de Infração, uma vez que não se observou o rigor imposto pela Portaria nº 445/1998.

Defende que, ainda não se comprovando que toda a autuação é decorrente, exclusivamente, da reclassificação da descrição de algumas mercadorias e códigos, somente com relação à infração 1 do presente lançamento, a suposta omissão de saída dos aparelhos celulares e chips, representa, aproximadamente, 98% do total exigido na infração, conforme quadro que elabora:

Celular Vivo R\$103.709,98
Celular TIM R\$65.931,57
Celular Claro R\$9.865,02
Celular LG R\$40.069,75
Celular Motorola R\$9.801,50
Celular Sony R\$25.469,93
Celular Samsung R\$5.247,80
Chip Claro R\$1.262,18

Chip Tim R\$ 5.477,18. Total de celulares e chips R\$ 266.834,91. Total da infração R\$ 273.190,67, equivalente ao percentual exato de 97,67%.

Na infração 2, diz que a suposta omissão de entrada dos aparelhos celulares corresponde a 99,86% do total imputado como devido pela Fiscalização Estadual (nesse caso, não há cobrança de imposto sobre os chips de celular). Conforme abaixo:

Celular Vivo R\$86.909,75
Celular TIM R\$55.167,36
Celular Claro R\$8.266,96
Celular LG R\$33.578,76
Celular Motorola R\$8.213,73
Celular Sony R\$21.343,99
Celular Samsung R\$4.397,70
Total de celulares R\$217.878,25.

Total da infração R\$218.189,06. Equivalente ao percentual exato de 99,86%.

Na infração 3, a suposta omissão de entrada dos aparelhos celulares corresponde a 99,44% do total imputado como devido pela fiscalização (nesse caso, também não há cobrança de imposto sobre os chips de celular). Diz que também houve erro na falta de agrupamento dos itens (Portaria nº 445/1998).

Diz que não observado o princípio da verdade material, a partir da apreciação analítica dos documentos disponíveis. Descreve a omissão apurada:

Celular Vivo R\$ 7.821,88
Celular TIM R\$ 4.965,06
Celular Claro R\$ 744,03
Celular LG R\$ 3.022,09
Celular Motorola R\$ 739,24

Celular Sony R\$ 1.920,96
Celular Samsung R\$ 395,79
Total de celulares R\$ 19.609,05.

Total da infração R\$19.717,89. Equivalente ao percentual exato de 99,44%.

Conclui que a maioria esmagadora da autuação é decorrente da suposta omissão de entradas e saídas de aparelhos celulares e chips. Insiste que ocorreu um erro fiscal, m não agrupar tais mercadorias, desobedecendo a mencionada Portaria nº 445/98.

Diz que no Processo administrativo Fiscal, a apuração deve atentar para a real ocorrência do fato gerador, buscando a verdade material para além de eventuais formalismo e presunções.

Pede a nulidade da autuação ou a exclusão das cobranças relativas aos aparelhos celulares e chips de celular mencionados acima.

Discorre sobre a necessidade de perícia fiscal; apresenta quesitos que a viabilize:

Quesito 1 - Queira o Sr. Perito detalhar qual foi o procedimento utilizado pelo Sr. Agente Fiscal para lavrar as Infrações 1, 2 e 3 do presente Auto de Infração, discriminando os arquivos utilizados pela fiscalização para efetuar tal análise?

Quesito 2 – Com base no Demonstrativo denominado “*Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista Geral de Omissões*”, queira o Sr. Perito informar qual a quantidade total de itens supostamente omitidos na entrada com relação aos chamados chips de celular (“Chip Claro” e “Chip Tim”).

Quesito 3 – Com base no Demonstrativo denominado “*Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques*”, queira o Sr. Perito informar qual a quantidade total de itens supostamente omitidos na saída com relação aos chips de celular (“Chip Claro Pr-Pago” e “Chip Tim Pr-Pago”).

Quesito 4 – Com base nas respostas anteriores, é possível afirmar que existe uma clara relação entre os itens analisados acima (chips de celular), bem como com relação às infrações imputadas (omissão de entrada e saída), derivada da reclassificação do nome/código das mercadorias comercializadas, de modo que seria inexistente qualquer omissão de entrada/saída por parte da Defendente?

Quesito 5 – Caso a resposta anterior seja positiva (relação entre os chips celulares), queira o Sr. Perito informar se tal relação deveria ter sido considerada pelo Sr. Agente Fiscal quando da lavratura do Auto de Infração, com fundamento na Portaria nº 445/98.

Quesito 6 – Com base no Demonstrativo denominado “*Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista geral de omissões*”, queira o Sr. Perito informar qual a quantidade total de itens supostamente omitidos na entrada com relação aos aparelhos celulares (“Vivo”, “Tim”, “Claro”, “LG”, “Motorola”, “Sony” ou “Samsung”).

Quesito 7 – Com base no Demonstrativo denominado “*Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques*”, queira o Sr. Perito informar qual a quantidade total de itens supostamente omitidos na saída com relação aos aparelhos celulares (CELULAR LG PRE PAGO”, “CELULAR MOTOROLA PRE PAGO”, “CELULAR NOKIA PRE PAGO”, “CELULAR MOTOROLA PRE PAGO”, “CELULAR SONY ERICSSON PRE”, “CELULAR LG PRE PAGO” e “CELULAR SAMSUNG PRE PAGO”).

Quesito 8 – Com base nas respostas anteriores, é possível afirmar que existe uma clara relação entre os itens analisados acima (aparelhos celulares), derivada da reclassificação do nome/código das mercadorias comercializadas, bem como com relação às infrações imputadas (omissão de entrada e saída)?

Quesito 9 – Caso a resposta anterior seja positiva (relação entre os aparelhos celulares), queira o Sr. Perito informar se tal relação não deveria ter sido considerada pelo Sr. Agente Fiscal quando

da lavratura do Auto de Infração, com fundamento na Portaria nº 445/98.

Quesito 10 – Queira o Sr. Perito informar qual é a representatividade econômica dos itens analisados (aparelhos celulares e chips de celular) para a cobrança de ICMS das Infrações 1, 2 e 3, isto é, caso seja afastada a cobrança de ICMS relativa a tais itens, qual seria o valor remanescente do AIIM.

Assinala, se os elementos de provas trazidos aos autos não sejam suficientes para o cancelamento integral das infrações em questão, tal perícia deve ser deferida. Nomeia assistente pericial.

Diz que há também a alternativa de retransmissão do arquivo da EFD com a correção de tais equívocos, o que solucionaria facilmente o problema identificado pela fiscalização, para o que pede autorização da autoridade fazendária, nos termos do artigo 251, parágrafo único, do RICMS/BA, o que se requer expressamente.

Aduz que a infração pode ainda ser afastada, em razão da nulidade a seguir apontada.

Reitera os fatos e o direito em relação à infração 01, assinalando que as ditas presunções legais são exceções ao Princípio da Verdade Material, de modo que a sua aplicação comporta análise ainda mais cuidadosa dos elementos que permitiriam presumir a ocorrência de um fato gerador. Tanto é verdade que a própria legislação estabelece em tal dispositivo que tal presunção é válida, “a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção”, o que denota, à toda evidência, o caráter relativo da presunção ora tratada.

Diante da previsão legal para afastar a presunção de omissão de receitas, a autuado vem comprovar inequivocamente que (i) não houve o emprego de recursos nas aquisições, pois são decorrentes de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, e (ii) grande parte das mercadorias estava sujeita ao regime da substituição tributária, o que impossibilita a nova cobrança do imposto na saída.

Explica que a presunção é que as mercadorias supostamente não contabilizadas na entrada (omissão de entrada) foram adquiridas com recurso das saídas também não contabilizadas (omissão de saídas).

Diz que houve apenas mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa ou devolução de mercadorias e que a presunção legal está equivocada. Insiste que pela análise do demonstrativo “*Omiss. Entr, apurada em levantamento quantitativo de estoque – Lista de notas fiscais de entrada*” é possível identificar duas operações distintas de aquisição dessas mercadorias, a saber:

- I. Aquisição de mercadorias oriundas de outro estabelecimento da C&A Modas fora do Estado da Bahia (CFOP nº 2152);
- II. Devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (CFOP nº 1202).

Sublinha com relação às operações de transferência (cujo fornecedor são outros estabelecimentos da própria C&A MODAS LTDA - CFOP nº 2152), inaplicável a presunção de pagamento com recursos à margem da contabilidade, porque tais operações não possuem conteúdo econômico, vale dizer, tratam-se de meras transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte que não implicam em movimento de recursos financeiros. Concluindo-se que a maior parte das mercadorias que entraram no estabelecimento autuado foram transferidas de outros estabelecimentos da C&A Modas (localizados fora do Estado da Bahia), com a finalidade de serem comercializadas no Estado da Bahia.

Do mesmo modo, com relação às aquisições classificadas sob o CFOP nº 1202, tratam-se, meramente, de DEVOLUÇÕES de mercadorias. Deduz que, no caso, não foi necessária a utilização de nenhum recurso pelo estabelecimento autuado para realizar a “*aquisição*”:

Em outras palavras, reitera, ainda que o estabelecimento autuado tivesse omitido as entradas em questão, seria impossível concluir que essas aquisições são oriundas de recursos financeiros

obtidos com a venda de mercadorias também não contabilizadas, tendo em vista que nenhum recurso financeiro foi utilizado para obtenção das mercadorias que ensejaram a suposta “*omissão de entrada, nos CFOPs nº 2152 e 1202*”.

Sublinha que no caso de presunção de omissão de saída decorrente da omissão de entradas, deve ficar caracterizada a “*existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas*” (inciso II do art. 60 do RICMS/1997); diz que no mesmo sentido, o artigo 7º da Portaria 445/1998, ao determinar que a comprovação da utilização de receita oculta para realizar a aquisição dessas mercadorias é imprescindível que “*o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento*”:

Diz que tais comprovações não ocorreram.

Define que inexistindo pagamento com relação às aquisições realizadas com os CFOPs nº 2152 e 1202 (isto é inexistindo recursos ocultos), não há dúvidas que a presunção utilizada pela Fiscalização para cobrança da Infração 01 é absolutamente inválida, razão pela qual deve ser declarada a nulidade do presente Auto de Infração no que tange a tal ponto.

Diz ainda que grande parte das mercadorias estão sujeitas ao regime da Substituição Tributária. E após identificar a base de cálculo da suposta Infração 01, a autoridade fiscal aplicou um percentual tributável equivalente a 84,24% para identificar a base de cálculo tributável da operação, entendendo que apenas 15,76% das suas operações não seriam tributadas pelo ICMS.

Contesta tal percentual, argumentando que, em nenhum momento, a Fiscalização Estadual apresentou o raciocínio utilizado para chegar ao percentual de 15,76%. Aduz que mesmo numa análise detalhada do Auto de Infração, não se identificará qual foi o racional utilizado pelo Fisco para encontrar o total de operações tributáveis equivalente a 84,24%. Repete que o percentual de produtos não tributáveis é muito superior ao 15,76% utilizados pela Fiscalização.

Diz que do demonstrativo denominado “*Omissão de entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoque – Lista de Omissão de entradas*”, permite concluir que a maioria esmagadora dos valores exigidos na combatida Infração 01 estava sujeita ao regime da Substituição Tributária, especialmente os aparelhos celulares, o mesmo ocorrendo com o TÊNIS KLIN, HAVAIANAS e CHIPES CLARO e da TIM.

Destaca que somente os valores dos aparelhos celulares cuja entrada/saída foi supostamente omitida, correspondem a 95% do total da autuação. Mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Assim, se tais mercadorias supostamente não foram contabilizadas, na saída estavam sujeitas à sistemática da Substituição Tributária e nenhum ICMS poderia ser exigido da contribuinte na venda de tais mercadorias.

Sublinha que maior absurdo é que o ICMS relativo a tais mercadorias estão sendo exigidas tanto na Infração 1 (suposta omissão de saídas), quanto nas Infrações 2 (suposta omissão de entrada - responsável solidário na Substituição Tributária) e 3 (suposta omissão de entrada - antecipação tributária).

Admite a previsão legal para exigência concomitante de ICMS-ST, na qualidade de responsável solidário, e ICMS-ST, por antecipação tributária (infrações 2 e 3), conforme estabelece o artigo 10 da Portaria nº 445/983. Contudo, no presente caso, a fiscalização equivocou-se na aplicação da presunção, pois além de tributar tais mercadorias nos dois regimes acima descritos (Infrações 2 e 3), também está exigindo ICMS na saída de tais produtos (Infração 1), em razão de suposta omissão de saída cometida pela empresa.

Aduz que não se admite a alegação que a cobrança deveria ser mantida em razão de outra presunção legal adotada pela Fiscalização no sentido de que “*o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas*”.

Explica que a assertiva está equivocada por duas razões principais. Primeiro porque, tal como demonstrado acima, as mercadorias que teriam supostamente sido omitidas na entrada do estabelecimento são decorrentes de transferências de outros estabelecimentos ou de devolução de mercadorias, o que demonstra que não foi necessário qualquer recurso para sua aquisição. Tal fato, por si só, comprova a irregularidade da presunção adotada.

Em segundo lugar, porque essa presunção legal foi aplicada sem levar em conta as especificidades do presente caso. Considerado o maior volume das mercadorias que teria sido omitidos na entrada e na saída, decorre da venda de celulares, os quais estão sujeito ao regime da substituição tributária, é evidente que não poderia a Fiscalização exigir ICMS sobre a saída de tais produtos, mesmo aplicando a presunção mencionada.

Conclui que tais mercadorias devem ser tributadas exclusivamente pelo regime de substituição tributária, não havendo que se falar na responsabilidade do autuado quanto ao novo recolhimento de imposto na suposta saída dessas mercadorias ao consumidor.

Em relação à infração 5, pede a redução ou cancelamento da multa aplicada pela falta de prejuízo ao erário, pois se trata de exigência de multa que pode ser reduzida ou cancelada por esse Órgão Julgador Administrativo, nos termos do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/1996:

Destaca os requisitos para atendimento do pedido.

Finaliza, pedindo o integral cancelamento dos itens 1, 2 e 3 do presente Auto de Infração, tendo em vista as razões retro mencionadas, com destaque para a suposta omissão de entradas/saídas dos aparelhos celulares e chips de celular. Não se entendendo pela nulidade, que sejam excluídas as cobranças relativas aos aparelhos celulares e chips de celular mencionados acima.

Requer o deferimento da perícia fiscal, nos termos do artigo 145 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, para que sejam comprovados os argumentos trazidos na presente defesa no sentido da inexistência de omissões da entradas e saídas de mercadorias. Ou, ainda, que seja autorizada a retransmissão dos arquivos de EFD, conforme estabelece o artigo 251 do RICMS/BA.

Exclusão das operações de aquisição realizadas com o CFOP nº 2152 e 1202 da base de cálculo do ICMS exigido; recalculada a base de cálculo utilizada para cobrança do ICMS em questão, excluindo-se os produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, os quais já estão sendo tributado na Infração 2 e 3.

Por fim, com relação ao Item 5 (§ 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/1996) requer o cancelamento ou redução da multa aplicada pela Fiscalização Estadual por esse I. Órgão Julgador;

Requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos (arquivos eletrônicos reprocessados para realização de perícia contábil), pela realização de perícia contábil, tal como já abordado acima, pela realização de sustentação oral no julgamento e que notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono que indica, sob pena de nulidade.

O Auditor, responsável pela ação, presta Informação Fiscal (fls. 128 a 132). Explica que a fiscalização em grandes empresas, com grande volume de operações e documentos, que compulsoriamente enviam suas informações econômicas e fiscais via arquivos magnéticos SINTEGRA até 2010 e através de EFD a partir de 2011, só é possível, utilizando programas de banco de dados específicos, desenvolvidos e testados exaustivamente para validar o seu conteúdo, realizar batimentos, circularização e roteiros de auditoria indicados na programação.

Explica sobre a forma de trabalho desempenhado e que, no caso em concreto, houve negligência do contribuinte com o cumprimento de suas obrigações. Primeiro, porque não prestou as informações de forma adequada, na época própria, e posteriormente, após início da fiscalização, ignorou solenemente as quatro intimações emitidas: 02 para apresentar livros e documentos e outras 02 para envio e correção dos arquivos SINTEGRA, fls.31/32 e fls. 57/59,

respectivamente. Corroborando com o constatado acima, reconheceu e recolheu o valor da multa referente a infração 4 (fls. 95), de forma conveniente, mas, reclamou, da imputação da punição mais severa na infração 5, que é cumulativa e aplicada pelo descumprimento das Intimações supra mencionadas.

Relata as infrações lavradas, a impugnação do sujeito passivo, questionando os pontos aduzidos.

Informa que o que se espera de uma empresa de grande porte é que mantenha seu controle de forma que obedeça a legislação; que a forma e a periodicidade dos ajustes, reclassificação e recodificação dos produtos que faz periodicamente não podem comprometer a qualidade e a fidedignidade das informações a serem transmitidas ao fisco.

Diz que o contribuinte teve um prazo mais que razoável para proceder as correções de quaisquer inconsistências, além das identificadas nas intimações específicas supra citadas (19/08/2015 a 29/09/2015) e, se não as fez, é porque entendia que não havia correções a serem feitas. Sendo descabida a alegação de que o levantamento foi feito com arquivos inconsistentes para basear a pretensa nulidade processual.

Diz que no caso, também, não é cabível a alegação de agrupamento de itens.

Afirma saber que o estabelecimento comercializa diferentes tipos e marcas de celulares, desde o mais básico, com preços populares, com baixa tecnologia agregada, a equipamentos de última geração, com preços equivalentes ou superiores a muitos computadores pessoais (DESKTOP,S e NOTEBOOK,S. Equipamentos tão diversos, desde o designer, sistema operacional, funcionalidades embutidas, entre outras diferenças tecnológicas existentes entre eles, que não tem como agrupá-los, sem descaracterizar o princípio da definição de “espécie”, base do levantamento quantitativo. Portanto, discorda veementemente da tese proposta.

Contesta também a tese de que transferências e devoluções, não têm repercussão contábil e financeira.

Diz que as omissões de entradas de mercadorias detectadas decorrem de informações geradas e transmitidas pelo próprio autuado, e como não foram registradas nem contabilizadas, não se sabe a origem das mesmas, quanto mais sua classificação fiscal (CFOP). Reafirma que os relatórios anexados são apenas demonstrativos contendo os produtos/mercadorias selecionados para o roteiro, as respectivas quantidades e os documentos, notas fiscais de entradas e saídas com respectivos CFOP,s, que comprovam a movimentação das mesmas e os estoques iniciais e finais declarados, que também servem para formarem os preços médios praticados.

Aduz que a legislação preconiza que as omissões de entradas de um período, pressupõe omissão de saídas do período anterior, cujas receitas derivadas serviram para o pagamento das supra citadas entradas omitidas, a não ser que o autuado prove o contrário. O autuado não consegue descaracterizar a presunção prevista na lei.

A premissa 4, trata da situação tributária dominante das omissões, Diz que não tem relevância a alegação de mercadorias da substituição tributária, pois a infração e o lançamento não dizem respeito nem estão tributando diretamente estes produtos e sim a presunção de omissão de saídas anteriores, de mercadorias tributadas conforme proporcionalidade demonstrada.

A premissa 5 trata da proporcionalidade, que evidencia a real movimentação de Mercadorias tributadas e não tributadas num dado período de tempo. Explica que os produtos da ST são tributados, quando da apuração da proporcionalidade, apenas a forma de apuração e o momento da tributação é que são diferentes. Diz que a aplicação da proporcionalidade sobre as mercadorias (tributadas x Não Trib.) visa a garantir um tratamento tributário mais justo ao contribuinte, quando o mesmo opera com mercadorias tributadas (Normal e ST) e não tributadas (isentas/outras), tendo ocorrido omissão de entradas maior que omissão de saídas. Diz que a aplicou, no caso em concreto.

Sobre a infração 02, omissão de entradas de produtos da substituição tributária (celulares, chips e

calçados), conforme demonstrativo constante deste PAF, diz que a auditoria visa apurar as omissões de entradas de produtos sujeitos a ST e cobrar o ICMS Normal devido por solidariedade em função de entradas não registradas e não contabilizadas.

Informa que a infração 3 é consequência da infração anterior, pois a omissão de entradas de produtos sujeitos a ST (antecipação tributária), geram duas situações: 1) o imposto normal devido por solidariedade, pela falta da documentação fiscal que a suporte, assim como a falta do respectivo registro, conforme descrito na infração anterior; 2) sujeita o contribuinte a fazer a antecipação tributária devida, com a aplicação da MVA corresponde sobre a base de cálculo informada, sobre a qual incidirá a alíquota cabível, deduzindo do montante apurado, o crédito do ICMS normal cobrado anteriormente, evitando-se assim, o excesso de tributação.

Com relação a infração 5, diz que o autuado pede o seu cancelamento.

O autuado volta a manifestar-se nos autos (fls. 137/155).

Aduz que comprovou que a maior parte da autuação decorre da suposta omissão de entradas e saídas de aparelhos celulares e chips de celular, sendo visível o erro da Fiscalização, que não agrupou essas espécies de mercadorias para realização de seu confronto de estoque, em total descumprimento à Portaria nº 445/1998.

Diz que o autuado tenta desqualificar a defesa, no entanto, toda e qualquer empresa, por melhor que seja seu controle interno, está sujeita a equívocos e imperfeições em seu sistema, ainda mais no Brasil, em que a legislação, especialmente do ICMS, é extremamente confusa e burocrática. Diz que se trata de uma multinacional e se comporta respeitando as regras do mercado, buscando cumprir fielmente as suas obrigações tributárias a ela impostas.

No presente caso não foi diferente, sendo que a infração supostamente cometida é derivada exclusivamente de uma imperfeição no sistema, mas de maneira alguma ocasionou a falta de recolhimento de ICMS ou o descumprimento de qualquer obrigação tributária. Insiste que o Auto de Infração poderia ter sido evitado se o Auditor Fiscal tivesse cumprido a própria legislação do Estado da Bahia, especialmente o artigo 3º, III, da Portaria nº 445/1998, o qual deixa clara a necessidade de realização, em casos como o presente, de um criterioso processo de quantificação das mercadorias (considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento), bem como reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, mesmo nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas.

Reitera as argumentações feitas anteriormente, acerca dos aparelhos celulares, dos chips, aduzindo que não se pode confundir descumprimento de uma eventual obrigação acessória (equívocos no envio dos arquivos eletrônicos) com o efetivo recolhimento do ICMS. O Agente Fiscal tenta cobrar ICMS em razão de suposta omissão de saída/entrada, com fundamento exclusivo em supostas imperfeições de ordem formal no cumprimento das obrigações acessórias.

Nesse sentido, como sabido, as obrigações acessórias pressupõem a realização de atos que auxiliem a administração tributária na fiscalização dos tributos, sendo autônomas em relação à obrigação principal (recolhimento do ICMS).

Diz, ainda que tenham ocorridos alguns erros sistêmicos nos seus arquivos eletrônicos, não há dúvidas que era dever da Autoridade Fiscal realizar o agrupamento das mercadorias em questão em itens que contivessem mercadorias afins, conforme disposto no artigo 3º, III, da Portaria nº 445/1998.

Questiona a afirmação do Auditor que não poderia agrupar produtos com tecnologia e custos tão diversos. Diz que justamente em razão dessa possibilidade da utilização de diferentes nomenclaturas para um mesmo aparelho celular é que a Fiscalização Estadual deveria ter sido ainda mais atenta, pois não se estava diante de uma omissão de entradas/saídas, mas sim de uma mera alteração na denominação/códigos utilizados pelo contribuinte em seus aparelhos celulares.

Queixa-se que o levantamento quantitativo foi feito de maneira absolutamente fria e descuidada; diz que os seus argumentos foram tão fortes que o auditor fiscal não escreveu uma linha sequer sobre todas as tabelas apresentadas que comprovam qualitativa e quantitativamente a inexistência de omissões de entrada e de saídas.

Reitera o pedido da perícia fiscal e demais questões já aduzidas, anteriormente, sobre o levantamento de estoques, insistindo que inexistindo pagamento com relação às aquisições realizadas com o CFOP nº 2152 e 1202 (inexistindo recursos ocultos), a presunção utilizada pela Fiscalização para cobrança da Infração 1 é absolutamente inválida, razão pela qual deve ser declarada a nulidade do presente Auto de Infração no que tange a tal ponto.

No que tange à infração descrita no Item 5 do Auto de Infração, no valor de R\$43.460,07, trata-se de exigência de multa que pode ser reduzida/cancelada por esse Órgão Julgador Administrativo, nos termos do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/1996, o que volta a requerer.

Nova Informação Fiscal (fls. 160/170). Designada nova Auditora em função do afastamento por licença prêmio do preposto fiscal de origem.

Destaca as premissas invocadas pelo contribuinte autuado. Explicando que o mesmo, inconformado com o andamento da ação fiscal, na nova defesa reitera os argumentos trazidos anteriormente e faz num breve resumo das premissas relacionadas às infrações 1, 2 e 3: 1) diz que é comum a empresa realizar, de tempos em tempos, o tombamento de seu sistema interno com o objetivo de reclassificar os produtos comercializados, passando a utilizar uma descrição mais adequada. 2) Admite que os produtos que apresentam as omissões apontadas pelo auditor, entre os registros de entrada e saída, são absolutamente similares, seja pela denominação ou pela categoria/subgrupo. 3) Garante que da evidente correlação entre os números levantados (tabelas fls. 140 a 142), se tratam da mesma mercadoria.

Transcreve também as omissões levantadas pela Fiscalização, em relação às infrações 1 a 3.

Admite, ainda que não sejam idênticas, não há como negar a evidente relação entre a omissão de saída e a de entrada no que diz respeito ao montante global dos aparelhos celulares apontados na Lista Geral de Omissões.

Enfatiza a desorganização do contribuinte autuado, no controle interno de estoques de mercadorias comercializadas, bem como na sua classificação, denominação e codificação, o que deixou o trabalho de agrupamento de mercadorias de mesma espécie engenhosamente difícil para a autoridade fiscal.

Declara a existência de itens cuja descrição retratam tão somente sua categoria de produto, não trazendo detalhes de subgrupo, modelo, cor, ou qualquer outra característica que melhor o defina. Cita como exemplo o item de código 0113303, descrito tão somente como "*anel*", ou então o item 0151609 - "*calça*" (que ganha outros 21 códigos no mesmo inventário), ainda o item 0138203 - "*vestido*", em inúmeras outras vezes. Destaca, na mesma linha de raciocínio, o item "*bermuda*" (assim simplesmente descrito) que chega a ter 44 códigos distintos.

Explica que absurdo maior ainda ocorre com itens cuja descrição sequer definem a espécie de mercadoria ali enquadrada. Um bom exemplo disso é o item de código 0168710 - "*aberto*".

Indaga, o que é "*aberto*"?

Responde que a denominação "*aberto*" não diz o que é o produto, tampouco a que categoria de produto pertence. No caso, considerando o NCM (6105.10.00), deduz-se tratar-se de camisa masculina de algodão.

Outro exemplo é o item de código 0175979 - "*kit*".

Volta a indagar: o que é um *kit*?

Responde, novamente, a verificar pelo NCM (6115.95.00), se trata de um kit de meias de algodão. Mas, poderia ser um kit de qualquer outra coisa.

Ressalva que o trabalho da fiscalização para os agrupamentos necessários à realização do roteiro de estoque passa a ser o de adivinhação ou de quebra-cabeça, ante a ausência de cuidado ou de adoção de qualquer critério na classificação, denominação e codificação das mercadorias comercializadas. Lembra que são apenas alguns exemplos do que observou na gestão de estoques do contribuinte autuado. Anexa aos autos cópia do inventário final do exercício fiscalizado para comprovação dos exemplos listados. Planilha EFD_e Registro Inventário Final_2011.

Diz que, entretanto, em face aos fatos trazidos pelo autuado, considerando a evidente similaridade das descrições utilizadas em diversos produtos, e principalmente ante a coincidência dos números levantados nos itens "celular" e "chip" nas omissões de entrada com aqueles das omissões de saída, conforme tabelas acima reproduzidas, e levando-se em consideração o que determina a Portaria 445/98, Artigo 3º inciso III, decidiu a fiscalização refazer o roteiro de estoque da empresa em questão, reavaliando os agrupamentos possíveis.

Explica o procedimento utilizado na Auditoria de Estoques, baseada na escrituração fiscal do contribuinte, mais precisamente nos inventários inicial e final, e nas notas fiscais emitidas e recebidas no período. Diz que refez o roteiro de estoque em questão, considerando os mesmos itens selecionados na fiscalização original. Após identificar as omissões de cada item, procedeu aos agrupamentos necessários levando-se em consideração: 1) a similaridade na descrição do item, e 2) a quantidade de omissão de entrada ou de saída indicadas num primeiro momento.

Efetou uma análise específica com relação aos celulares e chips, visto que representavam originalmente mais de 90% do valor obtido nas omissões de entrada, observando que as quantidades na maioria dos grupos criados, a quantidade de omissão de entrada de um produto corresponde exatamente à quantidade de omissão de saída de outro, com sinais trocados, como se pode verificar na coluna "Dif_Est_Item".

ESTOQUE - AGRUPAMENTO CELULAR

Cod_Item	Descr_Item	Cod_Grupo	Descr_Grupo	Dif_Est_Item	Dif_Est_Grupo
'0407316'	CELULAR SAMSUNG PRE PAGO	'0405124'	CELULAR CLARO	64	
'0407306'	CELULAR LG PRE PAGO	'0405124'	CELULAR CLARO	30	
'0407312'	CELULAR NOKIA PRE PAGO	'0405124'	CELULAR CLARO	166	
'0405124'	CELULAR CLARO	'0405124'	CELULAR CLARO	-260	0
'0406406'	CELULAR LG PRE	'0405624'	CELULAR LG	534	
'0405624'	CELULAR LG	'0405624'	CELULAR LG	-534	0
'0405721'	CELULAR MOTOROLA INTERMEDIARIO	'0405724'	CELULAR MOTOROLA	-156	
'0405510'	CELULAR MOTOROLA PRE	'0405724'	CELULAR MOTOROLA	156	
'0406410'	CELULAR MOTOROLA PRE	'0405724'	CELULAR MOTOROLA	144	
'0405724'	CELULAR MOTOROLA	'0405724'	CELULAR MOTOROLA	-144	0
'0405516'	CELULAR SAMSUNG PRE	'0409824'	CELULAR SAMSUNG	76	
'0406416'	CELULAR SAMSUNG PRE	'0409824'	CELULAR SAMSUNG	32	
'0409824'	CELULAR SAMSUNG	'0409824'	CELULAR SAMSUNG	-108	0
'0406401'	CELULAR SONY ERICSSON PRE	'0406124'	CELULAR SONY	238	
'0406124'	CELULAR SONY	'0406124'	CELULAR SONY	-238	0
'0404910'	CELULAR MOTOROLA PRE PAGO	'0404724'	CELULAR TIM	184	
'0404906'	CELULAR LG PRE PAGO	'0404724'	CELULAR TIM	48	
'0404912'	CELULAR NOKIA PRE PAGO	'0404724'	CELULAR TIM	612	
'0404916'	CELULAR SAMSUNG PRE PAGO	'0404724'	CELULAR TIM	228	
'0404724'	CELULAR TIM	'0404724'	CELULAR TIM	-1072	0
'0404410'	CELULAR MOTOROLA PRE PAGO	'0404024'	CELULAR VIVO	70	
'0404412'	CELULAR NOKIA PRE PAGO	'0404024'	CELULAR VIVO	862	
'0404416'	CELULAR SAMSUNG PRE PAGO	'0404024'	CELULAR VIVO	564	
'0404406'	CELULAR LG PRE PAGO	'0404024'	CELULAR VIVO	710	
'0404024'	CELULAR VIVO	'0404024'	CELULAR VIVO	-2206	0
'0408432'	CHIP CLARO PR- PAGO	'0408724'	CHIP CLARO	1408	
'0408724'	CHIP CLARO	'0408724'	CHIP CLARO	-1408	0
'0408422'	CHIP TIM PR- PAGO	'0408824'	CHIP TIM	4082	
'0408824'	CHIP TIM	'0408824'	CHIP TIM	-4082	0

Sublinha que alguns casos merecem considerações adicionais, a exemplo daqueles grupos denominados CELULAR VIVO, CELULAR TIM e CELULAR CLARO.

Explica que VIVO, TIM e CLARO são operadoras de telefonia móvel no Brasil e não fabricantes de aparelhos celulares. Ressalva que a defesa, inclusive, tece considerações a esse respeito quando diz que *"a primeira questão que deve ser respondida é qual é o produto descrito como "Celular Vivo"?* Diz que a operadora "VIVO" não é fabricante de celulares, sendo certo que existe uma infinidade de modelos de aparelhos celulares que podem operar com o *"chip"* dessa operadora de celular - com diferentes características e valores, como se verifica à fl. 70, desse PAF.

Aduz que buscou as notas fiscais de entradas dessas mercadorias, equivocadamente chamadas pelo contribuinte de CELULAR VIVO, CELULAR TIM e CELULAR CLARO.

Identificou a Nota Fiscal Eletrônica de nº 586, de 29/12/2011, de emissão própria (cópia anexa), onde o estabelecimento promoveu o que chamou de *"Acerto de Estoque"*, operação com o CFOP 19262. Ali estão listadas diversas mercadorias, dentre as quais os referidos celulares nas exatas quantidades de 2.206, 1.072 e 260 peças, respectivamente. Exatamente, as quantidades apuradas como omissão de entradas desses produtos no levantamento do estoque.

Conclui que se trata de um produto vendido cuja entrada no estabelecimento se deu através de quatro códigos e quatro descrições distintos. Indaga: *"como pode a empresa dar saída a quatro aparelhos de celular diferentes, de fabricantes diferentes, sob a mesma denominação de CELULAR VIVO, CELULAR TIM e CELULAR CLARO? Como fica o preço de venda dessa mercadoria?"*

Sublinha que todos os demais itens CELULAR e CHIP que tiveram omissão de entrada foram localizados na referida nota.

Verificou que para as mercadorias, cuja apuração de estoques implicou omissão de saída, havia uma nota fiscal de saída de número 584, de 29/12/2011, também, para o *"Acerto de Estoque"* com a natureza de operação no CFOP 59263. Também, em relação às saídas, todos os itens CELULAR e CHIP, que tiveram omissão de saída foram identificados na nota.

Ressalva que esses dois CFOP,s são utilizados apenas para ajustar a saída e entrada de mercadorias na composição de kits ou sua desagregação; justamente por isso não foi considerado na execução do roteiro de estoque pelo Sistema Integrado de Auditoria Fiscal - SIAF, a não ser quando a circunstância acusa a necessidade, como o fez agora.

Ressalva que a despeito do detalhado quebra-cabeça que foi o agrupamento de mercadorias de mesma espécie, na sua Informação Fiscal, a simples inclusão dos CFOPs 1926 e 5926 no levantamento quantitativo de estoques da empresa já seria suficiente para que não houvesse mais omissão de entrada ou de saída nos itens CELULAR e CHIP, uma vez que as referidas notas fiscais (nº 586 e nº 584) incluem os itens das omissões apuradas, conforme consta do demonstrativo anexo *"Estoque_Resultado por Item_Celulares_Comparativo com NFs_2011"*.

Feitas tais considerações, recalculou o estoque do contribuinte autuado com a inclusão dos CFOP,s 1926 e 5926, entendeu pela admissão dos argumentos defensivos, quanto aos eventuais tombamentos de seu sistema para reclassificação dos produtos, com alteração de nomes e códigos. Sinaliza que tal procedimento foi assim entendido tendo em vista as particularidades observados, no caso em concreto, reiterando ainda grande desorganização no controle interno de estoques do contribuinte autuado.

Diz que a proporcionalidade agora é de 76,305% é o resultado obtido a partir das saídas tributadas no montante de R\$15.810.596,66 sobre as saídas totais de R\$ 20.720.157,72 apresentadas na EFD do contribuinte do exercício de 2011, levando-se em consideração o total das operações da empresa naquele exercício e não apenas as operações com os itens selecionados para análise de estoque.

Conclui que a partir dos novos resultados encontrados, a base de cálculo do ICMS devido sobre as omissões de entrada que persistem (ainda maior que as omissões de saída) é de R\$ 5.013,27 e a

infração 1 fica reduzida ao montante de R\$ 650,33. As infrações 2 e 3 desaparecem pela não ocorrência de produtos ST nas omissões de entradas. Tudo conforme demonstrativos anexos.

Diz que as infrações 4 e 5 devem ser mantidas.

Conta nos autos (fl. 202) autorização para o estagiário de direito indicado no documento obter cópia do Processo nº 010265/2016-3 (fl. 202).

O autuado faz nova intervenção nos autos, informando que com relação a infração 1, concorda com os cálculos apresentados pela fiscalização que reduziram a exigência de R\$273.190,67 para R\$650,33. Concorde igualmente com o consequente cancelamento das infrações 2 e 3.

Diz ainda que o débito relativo à infração 4 já se encontra extinto pelo pagamento, conforme faz prova com o respectivo DAE.

No que tange, no entanto a infração 5, reitera os seus argumentos para a redução ou cancelamento da infração, com fundamento no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/1996, sob o argumento que não foi feita uma leitura correta da defesa apresentada, que procurou demonstrar a possibilidade de aplicação da norma no caso.

Reitera o pedido para entrega de intimação e notificação relativas ao presente feito no endereço do advogado que indica, sob pena de nulidade.

Na terceira Informação Fiscal (fls. 216/217), o preposta do Fisco aduz sobre as novas razões do autuado. Em relação à Infração 4, considerando que o pagamento apresentado pela Autuada realmente consta nas informações do processo no sistema INC - Informações do Contribuinte, solicita a extinção do valor lançado.

Sobre a infração 5, diz que cabe ao órgão julgador a decisão sobre a redução ou cancelamento da multa.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a exigência das 5 infrações descritas e relatadas na inicial do autos, que serão apreciadas nas linhas seguintes, exceto o item 4, multa por descumprimento de obrigação acessórias (falta de entrega de arquivos eletrônicos), no valor fixo de R\$1.380,00, reconhecida e recolhida pelo sujeito passivo, conforme documento de fl. 95.

Preliminarmente, o autuado solicita a nulidade da autuação, aduzindo que no Processo administrativo Fiscal - PAF, a apuração dos fatos deve primar pela busca de verdade material, além dos eventuais formalismo e presunções. Pede Perícia Fiscal e contábil, sustentação oral e que notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome e endereço do seu patrono, sob pena de nulidade.

O direito não assiste ao autuado, nesse quesito. O exame dos autos mostra a regularidade do Processo Administrativo Fiscal - PAF, alicerçada nos documentos anexados, nas planilhas elaboradas pelo Fisco acostados aos autos, nos ajustes manejados, quando pertinentes, permitindo ao autuado o exercício de sua defesa com liberdade e elementos de prova de que dispunha ou entendeu interessante à sua tese, contraditando as imputações da forma que lhe aprouve. Em contrário, o Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Não se encontra o presente PAF em qualquer espécie de nulidade, conforme art. 18, RPAF BA.

Indefiro o pedido de Perícia Fiscal ou contábil, uma vez que as provas necessárias à elucidação dos fatos considerados controversos, não dependem do conhecimento especial de técnicos, nos termos do art. 147, inciso II, do RPAF/99.

O pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas para

endereço dos advogados indicados, de certo que não existe óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

No mérito, as três primeiras infrações exigidas no presente Processo Administrativo Fiscal - PAF descrevem a falta de recolhimento de ICMS apurada através da Auditoria de Estoques, identificada no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos demonstrativos sintéticos, documentos, papéis de trabalho que dão suporte às exigências foram acostados aos autos (fls. 37/55), além da entrega aos representantes do sujeito passivo, arquivos eletrônicos contendo a totalidade dos respectivos demonstrativos, conforme recibo, fl. 34.

O primeiro item do Auto de Infração descreve a falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2011, no valor total de R\$273.190,57.

As segunda e terceira infrações tratam do mesmo levantamento de estoque por espécie de mercadorias e a exigência concomitante do ICMS-ST, na qualidade de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do autuado, apurado em função do valor acrescido, deduzida da parcela, antes mencionada, respectivamente.

Alega o contribuinte autuado que as diferenças não existem e decorrem, unicamente, das imperfeições do sistema de códigos e descrição dos seus produtos, que foi utilizado como base para o cruzamento dos dados pela fiscalização.

Justifica-se que registra as operações de entrada e saída vinculadas a um código/descrição de produto, de modo a auxiliar no seu rastreamento e que realiza temporariamente a reclassificação dos produtos, utilizando descrição mais adequada a cada item comercializado. Completa que por vezes, agrupa diversos produtos em um mesmo código.

Conclui que qualquer ação fiscal que adote seus controles internos como base para cruzamento de dados deve ser feto ciente das limitações do instrumento que utilizada, demandando necessárias correções e adaptações.

De início devo observar que o argumento defensivo de negativa da presunção das entradas não contabilizadas, porque não teria havido utilização de recursos para pagar aquisições das operações com códigos 2152 (transferências) ou 1202 (devolução), não deve ser acatado, em face da existência das demais operações, que carecem de desembolso de recursos.

De certo que, diante do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, além de ter o Fisco colocado à sua disposição todos os demonstrativos que embasaram a exigência, é dever do sujeito passivo objetivar sua impugnação com elementos de provas que tangenciem os números apurados pela fiscalização. Em se tratando das diferenças que demandaram presunção legal de omissão de receitas tributáveis, em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia, conforme orientações contidas na Portaria 445/98, no princípio da legalidade (§ 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96.) e demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, os ajustes e

adequações manejados pelo autuado, no controle de seus estoques, devem ser devidamente motivado, no sentido de esclarecer a fiel movimentação, entrada e saída das mercadorias, objeto da autuação.

Eventuais problemas com os arquivos eletrônicos, registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, reclassificação desses códigos, demais divergências, perdas, furtos de produtos, etc., são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para vendas em varejo de grande porte, reconhecidas pelo próprio contribuinte autuado, que montou estratégia no sentido de rastrear a entrada e saída dos seus produtos, monitorar os estoques, além de adequar a escrituração às mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque. Nesse sentido, caberia ao autuado laborar de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS, operacionalizando melhor a solução gerencial engendrada para facilitar o controle de seus estoques, possibilitando uma correta leitura, no momento do fechamento desses estoques.

Cabível ressaltar que as omissões apuradas nos estoques do autuado não podem ser atribuídas ao trabalho desenvolvido pelo Auditor Fiscal do Estado da Bahia, as dificuldades e carências no controle dos estoques, deve ser uma preocupação de todo empresário cuidadoso e probo.

A Auditoria que revisou meticulosamente o lançamento fiscal, os registros, apuração de novos demonstrativos de débito, pontuou a ausência de melhor organização nos controles internos das mercadorias comercializadas, classificação, denominação e codificação da parte do contribuinte autuado.

Portanto, a forma de controle das mercadorias, diante da dimensão do empreendimento do sujeito passivo, em se tratando de ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, em havendo quaisquer interferências na auditoria feita pelo Fisco, caberia ao próprio autuado trazer aos autos os elementos necessários em favor de suas alegações, uma vez que é quem tem a posse e o domínio desses elementos.

Ainda assim, diante das evidentes correlações entre os produtos de aparelhos celulares, chips, cujas omissões encontradas pelo Fisco são absolutamente similares, destacando que, por exemplo, para omissão de entrada de CHIP CLARO, com 1408 unidades ou CHIP TIM com 4082 unidades correspondia à omissão de saída de CHIP CLARO PRE PAGO, com exatos 1408 unidades ou CHIP TIM PRE PAGO com 4082 unidades.

Ainda omissão de entrada, no período, de 4.562 aparelhos de celulares de diversas operadoras, confrontada com a omissão de saída de 4.466 aparelhos de celulares de diversas operadoras. Ainda que, nesse caso, as quantidades não sejam exatamente as mesmas, é evidente a correlação existente entre as omissões de entradas e saídas.

Nesse caso, excepcionalmente, encontra justificativa o agrupamento feito pelo Auditora Fiscal.

A regra geral, na Auditoria de Estoque, é o levantamento por espécie, sem agrupamento, em virtude da questão do preço médio, sublinhado com precisão pela fiscalização; somente em *situações especiais* é que se deveria adotar o levantamento quantitativo de itens semelhantes, *por gênero*, e não *por espécies*.

Fora as considerações circunstanciais e pontuais, a auditoria de estoque, através de levantamento quantitativo de mercadorias, deve ser feita, em regra e prioritariamente, por espécie de mercadorias, até mesmo para fazer justiça fiscal e não consolidar preços médios, por vezes, muito divergentes e em desfavor até do próprio contribuinte. O agrupamento por itens terá que ser sempre medida excepcional, aplicável somente naquelas situações recomendadas na Portaria retro mencionada e não para corrigir procedimento equivocado deliberadamente adotado pelo contribuinte ou em face aos equívocos nos seus controles.

Quadra que o art. 824-F, RICMS-97/BA (§ 4º) estabelece que o contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria, sendo vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria. Se os dados extraídos dos arquivos

magnéticos, entregues pelo contribuinte, utilizados no levantamento fiscal, não refletissem a sua escrituração fiscal, mesmo após o recebimento dos demonstrativos de débito, competiria ao sujeito passivo manejar provocação, nesse sentido, com as provas do fato.

Dessa forma, o agrupamento de itens por similaridade, deve ser aplicado somente nos casos excepcionais para corrigir distorções, a exemplo dos celulares e chips, retro mencionados (art. 3º, III, Portaria nº 445/98). Não é a mesma situação, e essa condenável, devendo o autor receber as sanções devidas previstas na legislação, para descrições genéricas, do tipo "*calças*", "*vestidos*", "*bermudas*", "*aberto*", "*kit*", ente outros.

Cabível assinalar, nesse particular, o cuidado adotado pelo contribuinte na emissão das Notas Fiscais nºs 584 e 586, de 29.12.2011, para acerto dos estoques de aparelhos celulares, não consideradas pelo autuante, no levantamento de estoques, originalmente.

Diante do exposto e após as modificações operados pela Auditora Fiscal, que interveio nos autos, após a licença das atividades do autuante, os valores foram alterados pela admissão dos ajustes das omissões similares nas entradas e saídas de aparelhos celulares e chips. A Infração 1 fica reduzida para R\$650,00 e não subsistem as infrações 2 e 3, conforme demonstrativos de fls. 171/196.

Na quinta infração, a fiscalização aplicou multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que o sujeito passivo deixou de "*fornecer arquivos magnéticos, exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas*", no valor de R\$43.460,07.

Os fatos punidos teriam ocorridos no período de outubro a dezembro de 2010, por infração ao art. 42, XIII-A, "j", da Lei nº 7.014/96 (redação da Lei nº 10.847/2007), conforme demonstrativo de fls. 60/61.

O sujeito passivo não impugna o fato, argumentando apenas a aplicação do cancelamento ou redução da multa, prevista no §7º do art. 42, da Lei nº 7.014/96, sob o juízo que não cometeu infração, considerando o acolhimento da "*maioria esmagadora*" da sua pretensão.

Verifico que o Auditor Fiscal intimou regularmente o contribuinte para apresentar informações em meio magnético previstas no Convênio ICMS 57/95 (fl.57), no dia 19.08.2015. Não sendo atendida a primeira intimação, foi expedida uma segunda, no dia 23.09.2015 (fl. 59).

Com efeito, o autuado explorando a atividade econômica de comércio varejista de artigos de vestuários e acessórios em geral, com predominância de produtos alimentícios - CNAE 4781-4/00, é considerado usuário do SEPD - Sistema Eletrônico de Processamento de Dados (Cláusula 1ª, § 3º do Convênio ICMS 57/95).

Nesse sentido, o art. 686, RICMS BA, vigente à época dos fatos em litígio, prevê a obrigação dos contribuintes usuários de sistema eletrônico de processamento de dados manterem os arquivos magnéticos, estabelecidos no Convênio ICMS 57/95, pelo prazo de cinco anos. O art. 708-A aplica-se à obrigação de fazer a entrega mensal dos arquivos magnéticos, nos prazos regulamentares e o art. 708-B se refere à falta de entrega de arquivos magnéticos, quando regularmente intimados.

A partir da vigência do atual Regulamento do ICMS, as regras alusivas aos artigos eletrônicos do Convênio ICMS 57/95 estão estabelecidas nos artigos 259 e seguintes do Decreto nº 13.780/12, a partir de 01.04.12. Por obvio, no momento, o contribuinte autuado encontra-se obrigado à EFD - Escrituração Fiscal Digital, e dispensado da entrega dos arquivos estabelecidos pelo Convênio ICMS 57/95, conforme consta do art. 253 do Decreto nº 13.780/12.

Nessa quinta infração, o ponto fundamental para a caracterização do descumprimento da obrigação acessória, e que possibilita a aplicação cumulativa de 1% sobre o valor das saídas ou entrada, é que o autuado deixe de atender intimação subsequente para apresentação do arquivo eletrônico. As intimações acostadas aos autos caracterizam a incidência na penalidade.

Há de se observar que o contribuinte com seu comportamento de deixar de entregar os arquivos eletrônicos, no prazo previsto na legislação, tipificou a conduta omissiva do não cumprimento de

obrigação acessória consistente na “*falta de entrega do arquivo magnético nos prazos previstos na legislação*”. A infração cometida já se encontra perfeitamente delineada na norma, não sendo necessária qualquer nova medida estatal e, por isso mesmo, infligida a penalidade menos severa e fixa de R\$1.380,00, como, aliás, pode ser anotado na quarta infração do presente PAF.

Na ocorrência de intimação subsequente e, em não havendo atendimento para apresentação do respectivo arquivo, aplica-se, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior.

Com efeito, a falta de entrega do arquivo, descumprindo uma intimação fiscal traduz prejuízo e desatenção à Fazenda Pública de maior monta, merecendo assim reprimenda mais gravosa. O ato volitivo da Fazenda Pública, requerendo que o contribuinte apresente o arquivo, evidencia interesse imediato naquelas informações e a omissão das mesmas configura alto prejuízo para a Fazenda (art. 194, CTN).

Dessa forma, a penalidade está corretamente aplicada, no caso concreto; encontra-se perfeitamente caracterizada e não aplico a redução da multa, tendo em vista que não se encontram presentes os requisitos para o se atendimento, considerando que a falta de entrega do arquivo com o Registro 74, conforme ocorreu, no caso, provocou prejuízo na verificação de importante roteiro de fiscalização. Infração subsistente no valor de R\$43.460,07.

Face ao exposto, o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE. Assim, o débito da autuação é o seguinte:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	273.190,67	650,00	100%
02	IMPROCEDENTE	218.189,06	0,00	-----
03	IMPROCEDENTE	19.717,83	0,00	-----
04	RECONHECIDA	1.380,00	1.380,00	-----
05	PROCEDENTE	43.460,07	43.460,07	-----
TOTAL		555.937,53	45.490,07	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **140779.0004/15-0**, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$650,33**, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$44.840,07**, previstas no inciso XIII-A, "j", do mesmo diploma legal, alterada pela Lei nº 10.847/07, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “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, 10 de novembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR