

A. I. Nº - 281081.0006/12-9  
AUTUADO - CLARO S.A  
AUTUANTES - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS E RICARDO MACEDO DE AGUIAR  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 27.12.2016

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0226-05/16

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. OMISSÃO DE ENTRADAS. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. a.1) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. b) PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS PELA FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO.** Após as sucessivas diligências para se alcançar o *quantum* devido, obteve-se o resultado da quarta diligência, quando o próprio impugnante reconhece a inexistência de erros nas apurações das infrações 1 e 2, refutando a infração 3, não por conta de erros materiais, mas sob o argumento que o valor foi majorado a partir da terceira diligência. Isto porque em razão dos erros apontados, na terceira diligência houve ocasionalmente uma redução indevida do valor apurado no item 3, mas este era um valor em discussão na lide, jamais um valor a ser considerado como verdadeiro, pois a verdade só aflorou em definitivo na diligência subsequente. O valor não foi majorado, pois é inferior ao lançamento inicial. Infrações 1, 2 e 3 procedentes em parte. **2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. a) SAÍDAS PARA CONserto SEM COMPROVAÇÃO DE DEVOLUÇÃO.** Os documentos acostados ao processo na defesa, às fls. 113/115 realmente comprovam a improcedência deste item. Defesa reconhecida pelos autuantes. Infração 4 improcedente. **b) CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS.** Infração reconhecida pelo impugnante. Infração 5 procedente. **3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.** Os documentos acostados ao processo na defesa, às fls. 113/115 realmente comprovam a improcedência desta infração. Defesa reconhecida pelos autuantes. Infração elidida. Infração 6 improcedente. **4. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS.** Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro de apuração. Infração reconhecida pelo impugnante. Infração 7 procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

No auto de infração lavrado em 25/07/2012, foi efetuado lançamento de multa no valor total de R\$5.642.064,37, em razão das seguintes infrações à legislação do ICMS:

01 – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado. A omissão de entradas foi apurada sobre aparelhos celulares que estão enquadrados na substituição tributária, conforme demonstrativos, sendo lançado em 31/12/2009 o valor de R\$2.619.417,03, acrescido da multa de 70%. III.

02 – 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, sendo lançado em 31/12/2008 o valor de R\$1.871.012,17, acrescido de multa de 60%. II, d.

03 – Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. A omissão de entradas apurada foi sobre modems e mini-modems que são produtos tributados pelo ICMS, conforme demonstrativos, sendo lançado em 31/12/2008 o valor de R\$358.528,86, acrescido de multa de 70%. III.

04 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. O contribuinte remeteu mercadorias constantes na sua nota fiscal nº 108797, para conserto e não comprovou retorno das mesmas, tudo comprovado conforme intimações anexas, resposta da empresa e demonstrativo de débito denominado anexo A, sendo lançado em 31/12/2008 valor de R\$6.275,10, acrescido de multa de 70%. VII, b.

05 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias, tudo comprovado conforme notas fiscais apenas intimações e demonstrativos de cobranças denominado anexo B, em junho, novembro e dezembro de 2008, no valor de R\$1.856,53. Acrescido de multa de 60%.

06 – Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O contribuinte não tributou diversas notas fiscais referente a saída de produtos tributáveis pelo ICMS. Os produtos foram modems e mini-modems que são tributados pelo ICMS, apurado conforme demonstrativo Anexo C, nos meses de janeiro a dezembro de 2008 no valor total de R\$89.540,52, acrescido da multa de 60%. II, a.

07 – Recolheu a menos o ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto e o escriturado no livro de apuração conforme Anexo D, nos meses de janeiro a junho e agosto de 2008, no valor total de R\$695.434,16, acrescido de multa de 60%.

A impugnante apresenta defesa às fls. 65/91 onde aduz as seguintes razões: que nas infrações 05 e 07 efetuará o recolhimento e contesta as demais nos seguintes termos:

Que as infrações 04 e 06 são auto-explicativas mas que nas infrações 01, 02 e 03 foram obtidas a partir de levantamento quantitativo de estoques baseado tão somente nos livros de inventários e na movimentação informada via SINTEGRA e efetuadas por presunções legais que podem ser admitidas, desde que se respaldem na legislação, quando não sendo possível a prova direta, pode se empregar prova indireta por meio da presunção, mas que isto não é “um cheque em branco” dado pelo legislador ao fisco, pois deve-se percorrer o caminho delineado em lei.

Que a autuação foi feita com base nos livros de inventário e no registro SINTEGRA e este não substitui os livros fiscais que sequer foram examinados. Invoca os artigos 2º e 60 do RICMS que se reportam à presunção de omissão de saídas de mercadorias, e aduz que a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto é um fato que é a consequência contida no art. 2º, §3º, mas que para tal, deve haver um fato indiciário que como se abstrai da norma, é a entrada de bens não registrados.

Que o citado parágrafo 3º fala em presunção da ocorrência de operações sempre que a escrituração indicar entrada de bens não registrados, e que escrituração, de acordo com o art. 177 da Lei 6.404/76 não é qualquer coisa, mas os registros de acordo com os preceitos da legislação comercial. Cita também o Código Civil de 2002, art. 1.179 onde a simples interpretação sistemática da norma presuntiva em comento, evidencia que escrituração é o conjunto de registros elaborados com observância da lei comercial.

Questiona como provar a ocorrência de entradas sem registros – que não há outra forma senão verificando-se os livros onde deveriam constar tais registros. E que a legislação baiana não autoriza o fisco a presumir omissão de entradas a partir do SINTEGRA, apenas a partir da escrituração, ou seja, a partir da contabilidade, e que os livros fiscais nem foram examinados.

Que o SINTEGRA não substitui os livros fiscais, que pode conter falhas e pode não retratar fielmente a realidade, entrega a sua real movimentação de estoque – doc. 03, onde é possível visualizar cada item, o total de entradas e saídas e que a presunção só se aplica esgotados todos os meios de prova. Que não se pode admitir presunção por analogia, de acordo com o art. 108 do CTN.

Que no item 06 a empresa foi intimada a apresentar as notas fiscais indicadas pela fiscalização, porque não fez o mesmo para as notas de entrada? Ou as fichas de estoque? Assim, não se esgotou todos os meios de investigação, mostrando-se ilegal a presunção, e houvesse o auditor verificado as fichas de controle de estoque da impugnante ou o livro de entradas, veria a quase totalidade das entradas reclamadas devidamente escrituradas e apresenta planilha (doc. 03) elaborada com base em sua escrituração, que esclarece a real movimentação de estoque, provando-se que o autuante não esgotou todos os meios de investigação ao seu alcance.

Que como consequência, houve ilegal inversão do ônus da prova, e que houve cerceamento de defesa, por ser feito apenas com base no SINTEGRA, sem prova do fato índice que prejudica a defesa da impugnante, e que ante o exposto devem ser cancelados os itens 01, 02 e 03.

Que no item 01 não há qualquer dispositivo legal que autorize a responsabilidade por solidariedade do contribuinte substituído e que a autuação se baseia apenas na Portaria 445/98, e que a portaria não pode inovar no ordenamento sobre o que a lei não dispôs. Que a portaria é destituída de validade e eficácia. Que não há previsão legal de responsabilização solidária e que o fisco não apurou a base de cálculo de acordo com o item 1 inciso I do artigo 10 da citada portaria.

Que no item 03, a autuação deixou de atender a condição imposta pelo próprio artigo 2º para validar a presunção nele veiculada, pois a impugnante escriturou tais entradas conforme documentação apresentada no demonstrativo de movimentação de estoque (doc. 3). Que tanto pelo art. 6º da Portaria 445/98 como pelo art. 60 do RICMS, não permite mera apuração de omissão de entradas que implique em presunção de saídas. Que o art. 2º § 3º, diz que a autoridade fiscal deve arrolar outros elementos que caracterize a receita oculta como saldo credor de caixa, suprimento de caixa sem comprovação de origem, passivo fictício, etc, e que nenhum desses elementos foi comprovado, pois não há receita oculta e deve ser cancelado o item 03.

Que a base de cálculo foi feita considerando uma base anual, quando a portaria determina que se faça pelo último mês, de acordo o art. 8º. E que a multa também foi distinta, pois os art. 8º e 10º ditam a multa de 70%, mas foi aplicada em 100%.

Quanto ao item 04, a impugnante logrou encontrar a nota fiscal de retorno de conserto nº 763 (doc. 04) razão porque pede pelo cancelamento deste item, e que quanto ao item 06 houve um erro no momento da emissão das notas, e de fato deixou de constar no corpo dos documentos

fiscais e ao se aperceber do erro e não sendo possível retificar o documento já emitido, lançou no registro de apuração no campo OUTROS DÉBITOS, o imposto devido sob a rubrica “notas fiscais sem tributação placa/modem/mini modem”, tudo detalhado conforme planilha do doc. 05, e com o imposto devidamente pago, e assim deve também ser cancelado este item.

Solicita diligência com fulcro nos arts. 123 e 145 do RPAF, para que seja dado provimento à impugnação e requer que as intimações relativas ao PAF sejam encaminhadas exclusivamente em nome do advogado que subscreve a defesa, fornecendo endereço de correspondência.

Às fls. 179/182 acrescenta mídia em que junta cópias das notas fiscais de entrada do produto código 13192 e cópias do livro de entradas de 2008 em que pode se verificar a escrituração de todas as notas fiscais de entradas, movimentações de ECF e livro de saídas de 2008 com a correta escrituração e pede novamente pela procedência da impugnação.

Os autuantes apresentam informação fiscal à fl. 187 tecendo as seguintes considerações:

Que em relação às infrações 05 e 07, a autuada, reconhece a procedência total destas, conforme folhas 66 e 67 do PAF. Em relação às infrações 04 e 06, a autuada, em suas razões de defesa, às folhas 86 a 88 deste PAF, apresenta informações e acosta documentos fiscais comprobatórios e após análise dos mesmos, considera-os suficientes para elidir a ação fiscal de cobrança em função das provas apresentadas, e excluem totalmente estes itens da cobrança.

Em relação às Infrações 01, 02 e 03, Levantamento Quantitativo de Estoque, a autuada apresenta suas alegações as folhas 64 a 92 deste PAF. Que em 19/10/2012 o autuado entra com anexo complementar de sua defesa, especificamente, em relação à infração 03, que versa sobre levantamento quantitativo de estoque de modem. Neste novo anexo questiona, a cobrança do código de produto 13192, anexando, desta vez, imagens das notas fiscais relativas a movimentação de estoque do produto em questão e pede novamente pela diligência.

Sobre os argumentos apresentados, pela defesa, em relação às infrações 01, 02 e 03, aduzem que a base de cálculo utilizada para apuração do preço médio está rigorosamente de acordo com a Portaria 445/98, não existindo nada de irregular em sua apuração; que os percentuais de multa aplicados nas infrações, estão de acordo com a legislação de ICMS, inclusive foram informados todos os enquadramentos legais conforme folhas 01 a 04 do PAF. Quanto à falta de provas alegadas pelo autuado, informam que todas as provas, demonstrativos e anexos, referentes às infrações 01 a 03, estão devidamente acostadas ao auto de infração, conforme folhas 05 a 23 e também na folha 60.

Quanto ao cerceamento do direito de defesa alegado pela empresa, refutam, pois não houve, visto que foram realizadas diversas intimações fiscais, justamente para a empresa apresentar suas explicações e provas documentais, especialmente as intimações fiscais apenas as folhas 25 a 28 deste PAF. Que como pode ser observado foi dado diversas oportunidades ao autuado, durante a ação fiscal, para este apresentar provas e documentos fiscais. Porém esta nada apresentou.

Quanto às alegações de que o fisco omitiu-se de analisar a escrituração da autuada, e que utilizou apenas os livros de inventários e o arquivo SINTEGRA da empresa, sem verificar livros de entrada e saída da empresa, aduzem que as alegações do autuado são completamente equivocadas e não encontram suporte legal em nossa legislação, devendo portanto serem desconsideradas. Que todos os livros e arquivos magnéticos utilizados no levantamento fiscal foram elaborados e entregues pelo próprio contribuinte, portanto cabe ao fisco utilizá-los de acordo com a especificidade do roteiro de auditoria que estiver sendo executado.

Quanto às alegações de que não existe no RICMS/BA qualquer dispositivo que autorize a responsabilização por solidariedade do contribuinte substituído e também sobre sua alegação referente à inversão do ônus da prova, informam que em ambos os casos, não existe nenhuma ilegalidade na cobrança. A fiscalização seguiu rigorosamente a nossa legislação fiscal vigente no RICMS/BA, inclusive todos os enquadramentos legais cabíveis e as provas com seus demonstrativos de cobrança estão devidamente acostados ao auto de infração, conforme folhas 01

a 23 e também folha 60 do PAF. Diante do exposto, as alegações do autuado não encontram amparo legal e não devem prosperar.

Que em relação ao Doc. 03, uma planilha em excel, afirmam que nesta planilha se encontra a sua movimentação de estoque, sendo possível visualizar o total de entradas e saídas de cada item, nesta planilha, apresenta qual deveria ter sido o resultado apurado pelo fisco; que após análise da referida planilha, elaborada pelo autuado, detectamos que a empresa autuada chegou a um resultado de apuração equivocado, em virtude de ter utilizado, em sua movimentação de estoque, diversos códigos fiscais de operações - CFOP, que devido sua natureza de operação, não movimentam mercadorias para comercialização. Esclarecem que a utilização desses CFOP pelo autuado trouxe reflexos impróprios em sua planilha de apuração do estoque, distorcendo os resultados encontrados, tornando-se imprestável seu resultado.

Demonstram os códigos de CFOP utilizados indevidamente pela empresa em sua planilha de excel: 1152, 1409, 1904, 5152, 5409, 6152, 6409 – que estes são CFOP referentes a transferência internas (dentro do Estado da Bahia), que não devem ser considerados, pois a empresa possui inscrição estadual única no Estado da Bahia e os códigos 1909, 1908, 5909, 5908, 6908 - estes são CFOP referentes a operações de COMODATO, que não devem ser considerados no levantamento de estoque, códigos 2916, 6915 - estes são CFOP referentes a remessas para conserto, que não devem ser considerados no levantamento de estoque.

Ressaltam que esta planilha de defesa, em excel, além de possuir os graves erros acima, apresenta gritante fragilidade material e legal. Que na realidade, trata-se apenas de um arquivo de excel, sem documentos fiscais acostados para lhe dar suporte. Acrescentam ainda, que um arquivo em excel não apresenta as necessárias garantias de integridade de seus lançamentos. Que é importante salientar que a defesa do autuado, não acostou aos autos nenhuma nota fiscal, seja em meio físico ou em arquivo magnético, para validar seus lançamentos na planilha excel, ou para justificar nova inclusão ou exclusão de nota fiscal no levantamento de estoque realizado pelo fisco.

Aduzem ainda, que o autuado apesar de ter tido esta oportunidade, não informou, especificadamente quais notas fiscais deveriam ter sido objeto de inclusão ou exclusão do levantamento de estoque efetuado pelo fisco e não demonstra os fatos com clareza suficientes para elidir a ação fiscal. Que o autuado sabe que a fiscalização só pode efetuar alterações no levantamento de estoque, através da inclusão ou exclusão de notas fiscais. Para isso é extremamente necessário apresentá-las, visto que somente após análise dessas notas fiscais será possível identificar a real operação ocorrida, especialmente nas notas fiscais que possuem CFOP 1949, 2949, 5949 e 6949 (outras operações). Que portanto, após todas as considerações expostas, mantém a ação fiscal de cobrança integral das infrações 01, 02 e 03 do auto de infração.

Em relação à diligência em função da complexidade da matéria, arguem que o PAF possui provas suficientes anexadas para julgamento do auto de infração, além disso, o autuado teve diversas oportunidades de anexar os documentos e provas necessárias, mas não as produziu.

Que em relação às imagens de notas fiscais relativas à movimentação de estoque do código de produto 13192 (Modem USB 3G), salientam que as notas fiscais apresentadas são referentes apenas a este código de produto de um total de 112 códigos de produtos que foram objeto de cobrança no levantamento de estoque. A defesa perde novamente a oportunidade de apresentar as notas fiscais referentes aos outros códigos de produtos autuados (112), para novamente fazer pedido procrastinatório de diligência.

Acrescentam ainda que em 06/07/2012, antes da lavratura do auto de infração, foi feita uma intimação fiscal solicitando ao contribuinte a apresentação das notas fiscais a serem incluídas e excluídas do levantamento fiscal de estoque, porém este informou que nada havia a acrescentar. Que esta intimação fiscal está apensa na página 28 do PAF e informam que durante análise do arquivo verificaram que a empresa utilizou diversas notas fiscais que não poderiam ser usadas para movimentação de estoque, devida sua natureza de operação (CFOP 1152, 6908, 6409 e 5409). São notas de transferências internas e de saídas em comodato. Portanto, irão excluí-las do novo

resultado apurado pelo fisco. Estas notas fiscais excluídas do levantamento de estoque estão apenas ao PAF, para comprovação. Inclusive foi feita uma planilha em excel listando as mesmas.

Que após análise das notas fiscais de entradas e saídas apresentadas pela defesa, referente ao código do produto 13192, chegaram a um novo levantamento quantitativo para este item, através da inclusão e exclusão de notas fiscais, que ora anexam ao PAF em relação à INFRAÇÃO 03.

Neste novo levantamento, apuram uma redução no valor original de R\$151.169,47 para o valor de R\$9.959,85 em relação ao código 13192. Desta forma, a INFRAÇÃO 03 passa a exigir o pagamento do imposto devido no valor de R\$217.319,24 ao invés de R\$358.528,86.

Salientam que neste intervalo de tempo de 04 meses, o autuado apresentou documentos fiscais pertinentes à apenas 01 dos 112 itens auditados, ou seja, uma quantidade irrelevante. Portanto, discordam do pedido de diligência.

Que por tudo quanto aqui exposto e mediante as considerações apresentadas, mantém integralmente a ação fiscal referente às infrações 01, 02, 05 e 07. Parcialmente em relação à infração 03, com seu valor corrigido para R\$217.319,24 e excluídas da cobrança as infrações 04 e 06, em função das provas apresentadas pelo contribuinte.

A impugnante volta a se manifestar às fls. 134/151 onde assevera as mesmas razões da impugnação inicial e sobre o acolhimento das notas de produto de código 13192 e que este é apenas um retrato documental das informações prestadas na planilha e reitera o pedido de diligência.

Em 23/05/2013, conforme fl. 258 o processo foi pautado para julgamento. Durante a sessão, compareceu um representante da empresa munido de farta documentação, que dizia respeito à existência de notas fiscais cujos registros alegadamente não estavam nos arquivos magnéticos, nos quais estão baseados os itens 1, 2 e 3 deste processo. Na própria sessão foram testadas algumas notas fiscais no demonstrativo dos autuantes, CD fl. 259, mas não foram encontradas as notas fiscais procuradas.

Estabelecida a insegurança, a 5ª JJF, deliberou por unanimidade suspender o julgamento e converter o processo em diligência à ASTEC, nos seguintes termos:

*Na assentada de julgamento do dia 13/06/2013 a impugnante apresentou extensa lista de notas fiscais acompanhada de cópias dos livros registro de entradas e saídas, arguindo que no levantamento quantitativo de estoque, os arquivos magnéticos não servem ao propósito de aplicação deste roteiro, pois comprovadamente estariam inconsistentes pela ausência de quantidade expressiva de notas fiscais tanto de entrada como de saídas, não havendo consonância com a verdade material, pois efetivamente tais lançamentos constam nos livros fiscais.*

*Durante a sessão, foram feitos alguns testes no demonstrativo apresentado pelos autuantes em mídia digital, e de fato, alguns destas notas fiscais não se encontram no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias.*

*Em razão do princípio da verdade material, esta 5ª JJF decidiu converter o processo em diligência à ASTEC para que sejam adotadas as seguintes providências:*

*Analisar os documentos anexados pelo impugnante como prova de que há documentos fiscais que não constam dos arquivos magnéticos, comparando-se a planilha do demonstrativo do CD à fl. 60, de forma a se ampliar substancialmente os testes de amostragem de modo a se aferir que a quantidade de falhas no levantamento efetuado, traz insegurança jurídica à confiabilidade do resultado apresentado.*

*No entanto, se for constatado que há apenas um pequeno número de erros, efetuar correção do lançamento do respectivo item cujo erro esteja comprovado.*

A diligência foi efetuada conforme fls. 873/875, onde o diligente afirma categoricamente que nenhuma nota fiscal foi localizada no arquivo do CD à fl. 60 dos autos, onde se encontra o levantamento quantitativo efetuado pelos autuantes. À fl. 877 um dos autuantes tomou ciência em 25/10/2013 mas não se manifestou e às fls. 882/87 o impugnante manifestou-se sobre a diligência, onde enfatiza mais uma vez a fragilidade do levantamento fiscal, que não reflete a realidade do seu estoque e acrescentar que nem mesmo o livro de entradas foi examinado pelos autuantes e que nem mesmo o arquivo SINTEGRA foi devidamente examinado e que a manifestação do fiscal

diligente corrobora a precariedade da autuação, posto que nenhuma das notas cuja documentação foi comprovada na escrituração, foi considerada no levantamento que lhe serviu de base, confirmando o prognóstico do Relator, no sentido de que a quantidade de falhas no levantamento traz insegurança à confiabilidade do resultado e renova o pleito de cancelamento das infrações em lide.

Às fls. 895/96, o processo foi novamente convertido para uma segunda diligência, para que os autuantes tomassem todas as providências no sentido de corrigirem os erros apontados pelo impugnante. Às fls. 910/915, os autuantes executam a diligência reduzindo os valores da infração 1 para R\$2.619.252,87, infração 2 para R\$1.870.894,91 e 3 para R\$217.319,24.

Às fls. 922/950 o impugnante apresenta a segunda manifestação fiscal, contestando os valores resultantes da diligência, repetindo os mesmos argumentos anteriores e à fl. 952 os autuantes tomaram ciência argumentando que não foram apresentados fatos novos. À fl. 955 foi solicitada uma terceira diligência para que os autuantes intimassem a impugnante a corrigir os arquivos magnéticos e uma vez recusada a correção, que apresentassem cálculos da multa prevista na alínea “i” do art. XIII-A da Lei 7.014/96.

Às fls. 965/67 os diligentes após intimarem o contribuinte, foram apresentados novos arquivos supostamente corrigidos, e ao serem atendidos, procederam a nova auditoria que resultou em R\$9.911.384,50 para a primeira infração, R\$7.079.560,35 para a segunda, e R\$32.580,86 para a terceira.

Às fls. 984/1.030, a impugnante se manifestou pela terceira vez, contestando o resultado da diligência e insistindo nos erros cometidos pelos autuante quanto à majoração dos valores encontrados na diligência. Às fls. 1100 o processo foi convertido em diligência pela quarta vez, para os autuantes tomarem ciência da manifestação do impugnante. Os autuantes se pronunciaram às fls. 1.111/1.113 em que reconhecem que houve um erro no cruzamento de dados no levantamento de estoque e que não foram considerados os CFOP 5.403, 6403, 5904, 6949, 6915, 6409, 1411, 2411, 1949, 2949, 2403, 2409, 2916, modificando o lançamento para R\$263.330,19, para a infração 1, R\$188.092,19 para a infração 2, e R\$42.754,81 para a infração 3.

Às fls. 1.119/1.126 o impugnante novamente se manifesta, concordando com os cálculos das infrações 1 e 2, porém reitera o cancelamento nos termos repetidos na impugnação desde o início, sob a justificativa de que não há prova de ocorrência do fato índice na medida em que os autuantes não analisarem a escrituração do impugnante e que não há autorização para levantamento de diferenças de estoque a partir do SINTEGRA, e de que nem mesmo o livro de entradas foi examinado; que no item 1 não há dispositivo no RICMS que autorize a responsabilização por solidariedade do contribuinte substituído, seja porque a Portaria 445/98 é ato infralegal e que não restaram atendidas as condições do art. 10; que no item 3 ocorreu uma presunção da presunção sob a suposição de que as mercadorias entradas se escrituração teriam sido adquiridas com recursos obtidos por alegadas receitas de omissões de saída.

Às fls. 1.154/55 os autuantes tomam conhecimento da manifestação e confirma que o impugnante concorda com as alterações das infrações 1 e 2 mas contestam o da infração 3 porque alegam que houve majoração da cobrança sem previsão legal, do art. 179 e 173 do CTN. Informa que o valor exigido após a diligência foi de R\$42.754,81, enquanto a autuação original foi de R\$358.528,86 e que por todas as considerações, mantém o lançamento nos termos da última diligência.

Extrato do SIGAT fls. 256/257 comprovam pagamento parcial do lançamento tributário deste processo.

#### **VOTO**

No auto de infração em lide, inicialmente foram lançadas sete infrações, sendo que a impugnante acolheu duas (05 e 07) e os autuantes reconheceram a procedência da defesa das infrações 04 e 06. Constatado que os documentos acostados ao processo na defesa, às fls. 113/115 realmente comprovam a improcedência destas duas infrações (4 e 6), restando a presente lide estritamente o que diz respeito aos lançamentos das infrações 01, 02 e 03, resultantes do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado.

Inicialmente, devo apreciar as questões preliminares de direito suscitadas pela impugnante, que embora tenha concordado ao final quanto à correção dos erros materiais cometidos pelo autuante, pede a nulidade das infrações em lide sob as seguintes alegações:

- 1 – não há prova de ocorrência do fato índice e que não há autorização para levantamento de diferenças de estoque a partir do SINTEGRA, e de que nem mesmo o livro de entradas foi examinado.
- 2 - Que no item 1 não há dispositivo no RICMS que autorize a responsabilização por solidariedade do contribuinte substituído, seja porque a Portaria 445/98 é ato infralegal e que não restaram atendidas as condições do art. 10 da citada portaria;
- 3 - Que no item 3 ocorreu uma presunção da presunção sob a suposição de que as mercadorias entradas se escrituração teriam sido adquiridas com recursos obtidos por alegadas receitas de omissões de saída.

Em verdade, a auditoria de estoques atualmente não se baseia exclusivamente nos livros fiscais de entrada, saída, e inventário, pois tais livros servem apenas para efeito de verificação da coerência entre os registros nos livros e os documentos constantes em meio magnético, visto que em grandes movimentações como é o caso do impugnante, não é exequível guiar-se pelos registros dos livros em papel, visto que, em princípio, estando os arquivos magnéticos do SINTEGRA em perfeita sintonia com as operações registradas nos livros fiscais, e havendo fiel correspondência de dados, nada impede o aproveitamento do registro SINTEGRA para efeitos de contabilização da movimentação de mercadorias.

Assim, embora inicialmente os autuantes tenham cometido erros por conta de não haver perfeito batimento dos arquivos SINTEGRA com os registros dos livros, as sucessivas correções vieram a demonstrar que havia sim, ocorrência do fato índice, embora em resultando em valores bastante inferiores ao que inicialmente foram lançados.

Quanto ao segundo argumento, vejamos o que diz a Lei 7.014/96:

*Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

Assim, na primeira infração, foram encontradas, omissões da escrituração da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com responsabilidade atribuída *a priori*, a terceiros fornecedores, e na segunda, de responsabilidade do próprio autuado.

Ocorre que, independentemente do regime de tributação, se normal, substituído por terceiros ou a substituir pelo próprio autuado, uma vez encontrada a falta de escrituração de tais mercadorias, a inteira responsabilidade passa a ser daquele que comercializa o produto sem o correspondente registro, vez que no primeiro caso, a única forma de se saber se o fornecedor reteve e recolheu o imposto é mediante a apresentação da nota fiscal de aquisição (notas estas não disponibilizadas pelo impugnante e por isso mesmo resultou no lançamento), e no segundo, sendo a responsabilidade de recolhimento de imposto pelo próprio autuado, a falta de registro da nota fiscal obviamente autoriza a presunção legal da ausência de retenção e pagamento do imposto devido, acrescido da margem de valor agregado, sendo deduzida obviamente a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal.

Quanto à alegação de que a Portaria nº 445/98 é um ato infralegal, é indiscutível que as portarias efetivamente são normas complementares que esclarecem critérios a serem implementados no procedimento de auditoria, e além disso, no RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de Julho de 1999 e alterações, assim preceitua no art. 167, inciso III:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*



*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Portanto, não cabe a esta Junta apreciar tal questionamento acerca da legalidade do procedimento adotado mediante critérios estabelecidos pela portaria 445/98. Já quanto ao questionamento do artigo 10 desta supracitada portaria, entendo estar em perfeita consonância com o que foi considerado pelos autuantes no lançamento do item 2, vejamos:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, "d");*

Por fim, no terceiro questionamento não há de se falar em “presunção da presunção”. A omissão de entrada propriamente dita, não é uma presunção, porque foi encontrada e provada mediante um roteiro em que se aponta a falta de escrituração de entradas sendo esta uma prova direta e inequívoca da ausência dos registros mediante uma equação matemática, em que se considera o estoque inicial, as entradas, saídas e o estoque final. Não havendo batimento na equação, comprova-se matematicamente as omissões, sejam de entradas, sejam de saídas.

Neste caso, a presunção se dá uma única vez, que é a de que a partir da falta de registro destas entradas (fato provado pelo autuante e não elidido pela impugnante), se presume que o pagamento para estas aquisições foram feitas pelas receitas de venda de mercadorias não declaradas. Assim, denego o pedido de nulidade em razão das questões de direito suscitadas, e passo às questões de mérito, sob as quais foram impugnadas as infrações.

Inicialmente, a impugnante solicitou diligência para apuração da verdade material, sob a justificativa de erros no procedimento, mas apresentou provas apenas quanto a um dos 112 itens, que foram acatados pelos autuantes, carecendo sustentação do pedido quanto aos outros itens demonstrados nos levantamentos de estoque. No entanto, na assentada de julgamento da sessão do dia 23/05/2013, a impugnante trouxe farta documentação impressa, onde constavam notas fiscais e os respectivos registros nos livros de entrada e saída, e que tais documentos não constavam nos registros SINTEGRA utilizados pela fiscalização, tornando-os inviáveis para o roteiro aplicado pelos autuantes.

Assim, foram efetuadas na sequência, 4 diligências para que se encontrasse a verdade material, vez que não há de se falar em nulidade do procedimento por questões de direito. Nos termos do Art. 18 do RPAF, no parágrafo primeiro, faz-se a ressalva de que as eventuais incorreções ou omissões 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.

Assim, o processo após as sucessivas diligências para se alcançar o *quantum* devido, obteve-se o resultado da quarta diligência, quando o próprio impugnante reconhece a inexistência de erros nas apurações das infrações 1 e 2, refutando a infração 3, não por conta de erros materiais, mas sob o argumento de que o valor foi majorado a partir da terceira diligência, respectivamente de R\$32.580,86 para R\$42.754,81, e que isto vai de encontro ao princípio da imutabilidade do lançamento, quanto à majoração do valor lançado, além do disposto nos arts. 179 e 173 do CTN.

Os autuantes refutam tais argumentos, já que após a última diligência, a terceira infração foi majorada em relação à terceira, para R\$42.754,81 enquanto a autuação original foi de R\$358.528,86 e que mantém o lançamento nos termos da última diligência efetuada.

Entendo que o princípio da verdade material deve ser aplicado tanto em prol dos administrados quanto em prol da administração. É fato que a terceira diligência ainda continha erros que foram apontados pelo impugnante em sua manifestação e que foram acolhidos pelos autuantes, que assim, reduziram respectivamente as infrações 1 e 2, respectivamente para R\$263.330,19, e R\$188.092,19, mas ocorreu um aumento em relação ao valor encontrado para a infração 3 na

diligência anterior, sem contudo o impugnante apontar quaisquer erros. Isto porque em razão dos erros apontados, na terceira diligência houve ocasionalmente uma redução indevida do quanto apurado no item 3, mas este era um valor em discussão na lide, jamais um valor a ser considerado como verdadeiro, pois a verdade só aflorou em definitivo na diligência subsequente, e em sendo assim, assim assiste razão aos autuantes. O valor não foi majorado pois é inferior ao lançamento original. Se os erros foram excluídos em prol do impugnante na última diligência, também foram excluídos em prol do fisco, resultando na verdade material cristalina e já sem discussão, pois o impugnante não logrou apresentar quaisquer erros para a infração 3.

Assim, não há de se aplicar o quanto alegado pelo impugnante, visto que não estar a se falar em majoração do lançamento, pois o valor inicial como bem frisaram os autuantes, foi de R\$358.528,86 para a infração 3, e o valor encontrado por ocasião da terceira diligência, embora inferior ao da quarta, não chegou a se caracterizar em nenhum momento como definitivo.

No que diz respeito à impugnação das multas por efeitos confiscatórios, esta Junta não tem competência para apreciar eventuais inconstitucionalidades, e quanto à redução deve ser pedida à segunda instância deste Conselho, já que não há competência da primeira instância para reduzir ou anular multas aplicadas sobre descumprimento de obrigações acessórias.

Assim, considero e acato o resultado parcial dos lançamentos nos valores acima citados, conforme a quarta e última diligência.

INFRAÇÃO 1	263.330,19
INFRAÇÃO 2	188.092,19
INFRAÇÃO 3	42.754,81

Infrações 1, 2 e 3 procedentes em parte.

Quanto à solicitação de que as intimações sejam dirigidas ao defensor da impugnante, diz o art. 109 do citado Regulamento:

*Considera-se efetivada a intimação:*

*1 - quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente.*

Assim, considero que se a intimação é feita diretamente ao sujeito passivo, mas sem o atendimento do pedido de que seja feito diretamente ao defensor constituído, a intimação terá os mesmos efeitos, pois estará perfeitamente amparada pela legislação em vigor.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281081.0006/12-9** lavrado contra **CLARO S.A** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.191.467,88**, acrescido das multas de 60% sobre R\$885.382,88 e de 70% sobre R\$306.085,00, previstas no art. 42, incisos II, “b” e “d”, III, e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2016.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR