

PROCESSO - A. I. Nº 299762.0022/15-0
RECORRENTE - LE BRUT INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0067-06/16
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/04/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0048-11/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO. Reduzida em 1/48 a exigência fiscal, pois a empresa tem direito a se creditar dessa fração no mês da aquisição; **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **c)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO ANTECIPADO DO IMPOSTO. **d)** SEM APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL ORIGINAL. Infrações não elididas pelo sujeito passivo. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. NÃO ESCRITURADO NOS LIVROS PRÓPRIOS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 3. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Autuado não apresenta prova capaz de elidir a acusação fiscal. Infração caracterizada. Infração subsistente. 4. ALÍQUOTA. APLICAÇÃO DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS ESCRITURADAS. Infração subsistente. 5. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração subsistente. 6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A MARGEM DO VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Infrações caracterizadas. 7. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. Infrações não elididas pelo sujeito passivo. 8. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS

ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Infrações não elididas. **c)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. O impugnante não elide a acusação fiscal. **10.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Infração subsistente. **11.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Aplicada multa de 1% nos termos da alínea “c”, inciso II do art. 106 do CTN. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não registrada. Contribuinte não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infrações caracterizadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Acolhida a alegação recursal de decadência com base no opinativo da PGE. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 6ª JJF Nº 0067-06/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 299762.0022/15-0, lavrado em 29/06/2015, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$516.185,11, em razão das infrações descritas a seguir.

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

INFRAÇÃO 2 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$295.981,45, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2014, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis;

INFRAÇÃO 3 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$5.413,63, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2013 e 2014;

INFRAÇÃO 4 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$2.165,42, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo

com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2013 e 2014;

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

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 01/08/2016 (fls. 734 a 742) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO”

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

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

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

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

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

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

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

Quanto às razões de mérito, em relação às duas primeiras infrações, cujas exigências decorrem de auditoria de estoque de mercadorias, resultando, respectivamente, na constatação de omissão de entradas no exercício de 2013 e de omissão de saídas no exercício de 2014, o defendente alega que decorrem da condução equivocada da ação fiscal, visto que o roteiro fiscal de auditoria de estoques não poderia ser utilizado, devido a inconsistências nos dados transmitidos à SEFAZ, pois, ao analisar seus elementos, concluiu que existiu uma “duplicação”, relativa aos códigos de vendas, gerados nas emissões de notas fiscais eletrônicas, visto que uma

mesma saída era registrada duas vezes, do que informa que nas saídas via NF-e o código do produto correspondia a cor e tamanho (01.05.0021.000014), enquanto nas vendas via ECF era registrado apenas o código do produto sem o adendo do registro da cor (01.05.0021) para o mesmo produto, o que levou ao autuante discriminhar a apuração de vários produtos em duplicidade, não tendo encontrado as entradas de “ambos”.

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

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

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

Nos termos do art. 247 do RICMS/2012, com fundamento no Convênio ICMS 143/06, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Já o §1º do dito dispositivo destaca que a EFD substitui a escrituração e impressão dos livros fiscais: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de Apuração do ICMS; Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP; Registro de Controle da Produção e do Estoque. Por sua vez, o § 2º do citado dispositivo, determina que se consideram escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.

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

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

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

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

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

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

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

Registre-se, ainda, que nos levantamentos fiscais, às fls. 7 a 101 e 102 a 199 dos autos, relativos,

respectivamente, à primeira e à segunda infração, não consta produto sob os códigos apontados pelo autuado (01.05.0021.000014 ou 01.05.0021), sendo impertinente sua alegação de “O Sr. Autuante, assim, discriminou na apuração vários produtos em duplicidade, não tendo encontrado as entradas de “ambos”. No exemplo acima, para ficar mais claro, na NFE constava 01.05.0021.000014 e na ECF apenas 01.05.0021, porém são os mesmos produtos.”

Já em relação ao exemplo do produto sob os códigos de 10814021601001 ou 12004, cuja alegação do autuado é de que são os mesmos produtos, também não logrou êxito, uma vez que ambos os códigos acusam omissão de saídas, respectivamente de uma e sete unidades (fls. 118 e 139), e possuem estoques inicial e final “zero”, conforme arquivo “Lista Geral de Omissão de Saídas–2014”, ínsito na mídia eletrônica à fl. 208 dos autos. Assim sendo, a aglutinação dos itens não alteraria o resultado final de oito unidades omitidas.

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, em que pese o valor das aquisições destas mercadorias (calçados) sujeitas ao regime de substituição tributária não compor da base de cálculo da “omissão de entradas” (bermudas, camisas, etc.), mesmo assim, caso compusesse, não haveria duplicidade da exigência, pois, não são estas operações e/ou mercadorias que são objeto da primeira exação, mas, sim, as operações anteriores, as quais são mercadorias desconhecidas pelo fisco e por isso constitui em presunção legal, cujas receitas serviram de suporte para as aludidas aquisições. Já o ICMS por antecipação e por solidariedade tratam-se de operações decorrentes dos calçados e em momento posterior.

Ressalte-se que tais exigências têm previsões legais, conforme capítulos regulamentares específicos e,

especialmente, no aludido art. 4º da Lei nº 7.014/96, assim como no art. 10 da Portaria nº 445/98, exarada para disciplinar procedimentos fiscais de auditoria de estoque.

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

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

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

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

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

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 759 a 769, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Em preliminar, suscita a nulidade da Decisão recorrida, por supressão de instância e consequente cerceamento do direito de defesa, ao argumento de que a JJF não enfrentou as alegações dos itens 04 e 05 da defesa. Explica que a Autuada, em tais itens, apontou erros cometidos pelo Autuante, pertinentes aos valores bases de cálculo e do ICMS, lançados à fl. 01 do AI, tendo o Julgador se omitido em definir se tal equívoco causaria ou não a nulidade pleiteada, ou se seria caso de saneamento, com a consequente, e solicitada, reabertura de prazo.

Argumenta que a JJF adotou uma postura, no mínimo antagônica, pois apesar de não enfrentar diretamente a questão, disse que inexistiria insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo (itens 1 e 2), na medida em que os demonstrativos apresentados demonstram plenamente os respectivos valores. Entende que não avaliou, assim, a JJF, os fatos levantados pela Autuada e, por via conexa, não avaliou, igualmente, se existiram ou não erros no lançamento dos valores, à fl. 01 do AI.

Explica que, em momento algum, a Autuada disse que os erros foram constatados em "demonstrativos". Ressalta ter alegado que "na acusação, ou seja, na causa de pedir", o Autuante teria apontado "Omissão de entradas (R\$208.976,53); Omissão de saídas (R\$137.160,53), em 2013", e "Omissão de Saídas de R\$295.981,45; Omissão de Entradas de R\$2.058,29 em 2014", dando a entender que os valores seriam de bases de cálculo", e que, "apesar disso, lançou os mesmos valores, no demonstrativo de débito do AI, como sendo do "ICMS devido"".

Alega que a JJF não se reportou aos aludidos argumentos. Não o fazendo, deduz não analisou também o pleito de reabertura do prazo de defesa, na hipótese de saneamento das falhas. Pior ainda, ressalta, a decisão termina fazendo um "saneamento irregular" (apesar de persistirem os vícios à fl. 01 do AI), sem que novo prazo fosse concedido ao Contribuinte. Explica que foi irregular o "saneamento", posto que a contradição entre os valores, apresentada no AI, persists e contaminará futura constituição de "título executivo". Assim, pede a nulidade da decisão, a fim de que novo julgamento seja realizado, com antecedente saneamento dos vícios apontados e

reabertura do prazo de defesa.

Ainda em sede de preliminar, reitera a arguição de nulidade da ação fiscal, e, consequentemente, do Auto de Infração, na medida em que a Autuada não recebeu, na integralidade, os demonstrativos sintéticos e analíticos da apuração. Alega que foram entregues, apenas, parte das demonstrações sintéticas, as quais não são suficientes para possibilitar o regular exercício do direito de defesa, especialmente conferências dos quantitativos e preços médios unitários. Afirma que a omissão por parte do Fisco implica em nulidade processual, por cerceamento do direito de defesa e insegurança na determinação das infrações e apuração dos valores, restando ofendido, inclusive, o art. 46, do RPAF.

Prossegue, explicando que a JJF, para afastar a nulidade por essa motivação, citou os recibos de fls. 5C e 207, sendo que à fl. 207 estaria o recibo da integralidade dos demonstrativos sintéticos e analíticos relativos ao AI, em arquivos magnéticos. Contrapõe, contudo, que a defesa desconhece tal “recibo” e que, por cautela, mantém o pleito da nulidade, solicitando à CJF que observe se o mencionado “recibo” é regular, notadamente no que concerne à descrição dos elementos que teriam sido entregues e à declaração de consistência e acessibilidade aos demonstrativos analíticos. Na hipótese de ser constatado que os demonstrativos foram apresentados de forma consistente e acessível, renuncia à questão prejudicial ora ratificada.

Outra motivação para a nulidade do lançamento, que também fica ratificada (caso a nulidade da decisão não seja decretada), reside na redação da acusação, constante do AI, que defende representar absoluta insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo, restando atingido o art. 18, inciso IV, do RPAF. Argumenta que o Fiscal diz na acusação, ou seja, na causa de pedir, que teria detectado “Omissão de entradas (R\$208.976,53); Omissão de saídas (R\$137.160,53), em 2013”, e “Omissão de Saídas de R\$295.981,45; Omissão de Entradas de R\$2.058,29 em 2014”, dando a entender que os valores seriam de bases de cálculo. Apesar disso, lançou os mesmos valores, no demonstrativo de débito do AI, como sendo do “ICMS devido”. Esse vício, sustenta, contamina todo o procedimento fiscal.

Assim, conclui que é nula a Decisão recorrida, como também é nulo de pleno direito o procedimento fiscal, e, portanto, o próprio AI, o que expressamente solicita que seja reconhecido. Na hipótese de ser realizado qualquer saneamento (o que defende que deva ser feito pela JJF), solicita cópia de todas as demonstrações, em meios físico e magnético e protesta pela reabertura do prazo de defesa.

No mérito, repete que mesmo com a visão ofuscada, pode asseverar, depois de um grande esforço na análise dos seus próprios dados, que os resultados registrados no AI, quais sejam, “omissão de entradas - 2013”, “omissão de saídas – 2014” e suas “consequências – itens 03 e 04”, só tiveram lugar devido à condução equivocada da ação fiscal. Alega que o roteiro fiscal de auditoria de estoques não poderia ser utilizado, devido a inconsistências nos dados transmitidos à SEFAZ, comprovadamente com ausências de lançamentos de documentos fiscais, entre outros vícios. Explica que, qualquer outro roteiro, notadamente contábil, apontaria para a total inconsistência dos exorbitantes valores apresentados no AI.

Argumenta que as bases de cálculo dos itens 01 e 02 (dos quais os itens 03 e 04 são consequências), de R\$1.229.273,70 e R\$1.741.067,35 (ou seriam R\$208.976,53 e R\$295.981,45?), superam em demasia a capacidade de produção de riquezas da Autuada, não encontrando respaldo na totalização de suas operações de compras e vendas, como pode ser auferido através da DMA dos exercícios de 2013 e 2014, que se encontram no sistema da SEFAZ e seguem anexas (meios físico e magnético). Para exemplificar, cita que as DMAS de 2013 dão conta de saídas totais (valor contábil), de R\$2.134.927,00, enquanto a omissão seria de R\$1.229.273,70. Isso significa, explica, que a Autuada teria sonegado vendas de artigos do vestuário em cerca de 60% das vendas declaradas, como se fosse possível adquirir tal montante sem documentação fiscal.

Entende ser impossível comprar e vender roupas sem documentação fiscal. Afirma que os números espelham um faturamento que a Autuada apenas gostaria de atingir, até porque,

argumenta, não se adquire sem documentos e as aquisições declaradas não suportam a soma das vendas declaradas e das supostas “omissões”. Assevera que a simples análise dos documentos fiscais da Autuada, na sua escrita contábil e, até mesmo, a pesquisa relativa às suas compras interestaduais, comprova a impossibilidade de aquisições e vendas, além daquelas declaradas nas DMA’s, sem documentação fiscal.

Afirma que se percebe que a auditoria ora contestada, no máximo, poderia servir como um indício, devendo a fiscalização ser aprofundada. Entende que esse aprofundamento deveria ter sido realizado através de outros meios (em especial contábeis), até porque não se sabe se o sistema da SEFAZ se encontra preparado para tratar os dados transmitidos via SPED. Assegura que o fato é que, no caso em tela, não existem as omissões colacionadas no AI e até mesmo seria impossível se vender sem as aquisições correspondentes, indicadas nas DMA’s, pois haveria que se admitir grandes aquisições de produtos sem notas fiscais, de forma contínua, o que garante ser impossível e que, de fato, não aconteceu.

De outro lado, na busca de explicações e, assim, analisando seus próprios elementos, explica que a Autuada concluiu que existiu uma “duplicação”, relativa aos códigos de vendas gerados nas emissões de notas fiscais eletrônicas, pois no sistema da Autuada, quando da emissão das NFE’s, foram agrupados, para mesmos produtos, dois códigos distintos: o código do próprio produto e o código relativo às cores e tamanho dos produtos. Assim, prossegue, uma mesma saída era registrada duas vezes. Nas saídas via NFE (transferências e devoluções) o sistema juntou o código do produto com o código correspondente à cor e tamanho. Já nas vendas via ECF isso não acontecia, sendo registrado apenas o código do produto (sem o adendo do registro da cor), conforme referência exemplificativa que faz, à folha 763.

Explica que isso ocorreu em relação a vários produtos, conforme demonstrativos que diz ter anexado ao PAF (não valorados no julgamento) e que espelham, segundo garante, os casos e códigos respectivos. Alega que o Autuante, assim, discriminou na apuração vários produtos em duplicidade, não tendo encontrado as entradas de “ambos”. Explica que, no exemplo citado, para ficar mais claro, na NFE constava 01.05.0021.000014 e na ECF apenas 01.05.0021, porém, assegura que são os mesmos produtos.

Afirma que a JJF simplesmente desprezou tais fatos, limitando-se a dar amparo à acusação, tendo chegado a citar o exemplo referido acima, dizendo que não repercutiria na apuração, mas não investigou os demonstrativos apresentados e nem os fatos. Ressalta que o código foi citado apenas como exemplo, tendo sido apresentada demonstração dos demais produtos em situação similar, que foi desprezada.

Afirma que a JJF disse ainda que a Autuada não comprovou que existiam divergências em sua EFD, sustentando também que as DMAs registram apenas os totalizadores. Argumenta, contudo, que a própria informação fiscal, transcrita pela JJF para homologar o lançamento, atesta a existência de inconsistências na EFD. Chama a atenção para o fato de que, à fl. 714, o Autuante, para tentar justificar que entregou à Autuada todos os elementos necessários à compreensão dos fatos, afirma que “*Ou seja, acompanha ainda ao A.I. um CD com os “PAPEIS DE TRABALHO” no formato de arquivos PDF dos documentos fiscais não registrados na EFD,.....*”. E, à fl. 715, cuja afirmação foi repetida algumas vezes (tendo a JJF se concentrado em tal afirmação para julgar), diz que “*O Levantamento Quantitativo foi feito corretamente a partir das EFD transmitidas (inventários, etc.) pelo contribuinte.....*”.

Contesta, porém, destacando que, além dos elementos apresentados pela Autuada, o próprio Autuante afirma que existiam vícios na EFD, materializados pela ausência de lançamentos de documentos fiscais, o que, por si só, é prova incontestável de que os dados utilizados na auditoria de estoques não possuem consistência. Assegura que qualquer outro roteiro de auditoria comprovaria a regularidade da movimentação das mercadorias, de uma investigação contábil, até mesmo ao arbitramento da base de cálculo.

Outro ponto que impactou na apuração, segundo a autuada, diz respeito a inconsistências dos

dados do SPED. Nesse caso, explica, o Fiscal ignorou os livros fiscais e considerou apenas as informações do SPED. Alega, contudo, que, como se pode constatar nos registros transmitidos à SEFAZ, vários períodos constaram nos arquivos que não haveria movimentação.

Assim, conclui que, não obstante a Autuada não pudesse conferir os quantitativos, fez um levantamento próprio, a partir da sua base documental (livros, documentos, etc), tendo detectado que a apuração foi realizada com uma base de dados viciada, contaminando toda a apuração. Explica que constam às fls. 323 a 709, os demonstrativos apresentados pela Autuada, que foram totalmente desprezados no julgamento, apesar de ter, a empresa, colocado à disposição toda a documentação que serviu de base e para a instrução do PAF, via diligência ou até integral revisão. Afirma que a simples constatação da ausência de lançamento de movimentações, atestada pelo Autuante, à fl. 714, prova que os dados transmitidos não permitem a adoção do roteiro de auditoria de estoques, devendo ser adotado outro meio de apuração (contábil, etc), ou devendo ser levada em consideração a base documental.

Transcreve julgados deste Conseg, em casos análogos, em apoio ao seu ponto de vista.

Conclui, afirmando que, como visto, o CONSEF não tem aceitado apurações realizadas com base de dados inconsistentes, pois divergentes da real movimentação espelhada na documentação fiscal. Afirma que, no caso em tela, a situação não é diferente, pois não existindo, no SPED, informações relativas às movimentações em alguns períodos e ausentes notas fiscais, é evidente que diferenças irreais seriam apresentadas. Além disso, afirma que as questões pertinentes às “duplicações” de mercadorias, devido aos códigos igualmente duplicados, também maculam o procedimento.

Informa que, em decisão mais recente, da qual anexa o Acórdão CJF nº 0178-11/15, da 1^a CJF (UNÂNIME), o CONSEF definiu que a constatação de inconsistências nos arquivos magnéticos impõe, primeiro, a intimação para retificação das inconsistências. Reproduz trecho da decisão em apoio ao seu ponto de vista.

Por fim, em relação aos itens 01 e 02, afirma que a Autuada corrigiu seus arquivos magnéticos, os quais seguem, com codificação ajustada à realidade, em anexo (meio magnético), possibilitando a revisão da auditoria e o confrontamento com a base documental. Acosta, em anexo, cópia de ECF e DANFE, mostrando que mercadorias idênticas foram consignadas com códigos diversos, porém são os mesmos produtos. Assim, conclui, ensejou omissões diversas (entradas e saídas), entre notas fiscais e ECF.

Já os estoques constantes da apuração, assegura que, igualmente, se encontram inconsistentes, pois, conforme planilhas anexas ao PAF (também não analisadas pela JJF), os códigos dos produtos foram alterados, devido à mudança de sistema. Explica que, na demonstração já referida, constam os códigos do antigo sistema e do novo e a movimentação de cada produto. Na autuação, os produtos, com códigos alterados, foram tratados como sendo distintos, prejudicando a contagem.

Alega que a JJF baseou-se apenas nos poucos exemplos transcritos na defesa, deixando de considerar a demonstração exaustiva, fornecida pela Autuada. Contudo, nos demonstrativos apresentados foram listados todos os produtos e todos os códigos (antigos e novos), valendo ressaltar que a Autuada não foi instada, de forma antecedente à lavratura do AI, a apresentar os elementos ofertados com a defesa e que a base documental foi colocada à disposição para a devida conferência, o que, levado a efeito, certamente evitaria a cobrança. Assegura que, se antes da autuação, a Autuada tivesse tido a oportunidade de esclarecer os fatos, demonstrando a relação entre os códigos, a autuação não existiria.

Requer uma completa revisão do lançamento, com fundamento na base documental e dados reais, o que, garante, apontará a ineficácia da cobrança.

Relativamente aos itens 3 e 4, alega possuem os mesmos vícios, ficando ratificadas as alegações da defesa, sendo inteiramente ilegais as conclusões da JJF, inclusive em confronto com a Portaria

445/98.

Ante o exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de demonstrativos e documentos e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não, da movimentação de estoques, registros do SPED utilizados na ação fiscal etc, a Autuada protesta pelo provimento do presente recurso e, consequentemente, pede pela nulidade da Decisão recorrida, ou da intimação acerca do AI (que deve ser retificado e refeita a intimação), ou, se não acatados tais pedidos, do próprio AI, bem como, regularmente instruído o PAF, inclusive mediante revisão por fiscal estranho ao feito (ficando toda a documentação necessária, que deu base aos demonstrativos apresentados pela defesa, à disposição), pela improcedência dos itens 01 a 04 do Auto de Infração.

Nesses termos, pede deferimento.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegada omissão do acórdão recorrido, o qual não teria se manifestado acerca do equívoco apontado, não merece guarida, pois a decisão de piso faz menção expressa ao fato de que houve demonstração da base de cálculo da autuação, “de forma clara”, conforme se lê à folha 738, em trecho que reproduzo abaixo.

“Inerente à alegação de ser insegura a determinação da infração e da apuração da base de cálculo, relativa às duas primeiras infrações, inexiste tal insegurança, uma vez que tanto os demonstrativos sintéticos e analíticos, quanto os próprios lançamentos das exações demonstram plenamente as respectivas bases de cálculo e o imposto exigido de forma clara e precisa. ...”

Não houve, portanto, omissão da Decisão recorrida, mas uma referência explícita aos demonstrativos de débito acostados ao processo, bem como à base de cálculo ali mencionada, suficientes, contudo, para dissipar a dúvida contida no questionamento suscitado pela recorrente.

Quanto à alegação de cerceamento do direito de defesa, ao argumento de que não foram entregues os demonstrativos de débito relativos à apuração dos valores lançados, noto que o autuante acostou, ao processo, um recibo de arquivos eletrônicos (vide folha 207), no qual estão discriminados os arquivos que contém todos os demonstrativos de débito utilizados no trabalho fiscal, devidamente assinado pelo preposto da empresa cujo nome é Adilson Santana de Jesus, a mesma pessoa que tomou ciência da lavratura do presente Auto de Infração, conforme se pode constatar pela comparação das assinaturas apostas às folhas 03 e 207. Assim, a alegação empresarial não tem respaldo nas provas acostadas ao processo.

Quanto à alegação de equívoco na redação da acusação fiscal (que teria levado a uma confusão entre o valor da base de cálculo e o do imposto), é importante frisar que o lançamento tributário se perfaz pelo conjunto de elementos que são agregados ao Auto de Infração, não se resumindo, portanto, ao formulário SEAI (folhas 01/03), cuja existência se deve, exclusivamente, à necessidade de digitalizar as informações no Sistema Sefaz, para o que se revela indispensável a padronização dos campos com os seus dados.

Assim, a descrição dos motivos que levaram a autoridade fiscal a efetuar a lavratura do AI se materializa não apenas no formulário SEAI citado, mas, também, e sobretudo, nos demonstrativos analíticos acostados ao processo, os quais estão a revelar, de forma inequívoca, que o valor que está sendo exigido do contribuinte teve origem no relatório *“Omissão de entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques ...”*, cuja cópia impressa se encontra acostada às folhas 07/101. A leitura do demonstrativo citado indica que o valor exigido foi transportado da coluna “VlIcmsAud”, a qual resulta do produto entre as duas colunas anteriores, quais sejam, “VlBcReduzida” e “AliqIcms”. Soa, portanto, cristalino que o valor cobrado resultou da aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo da operação. Nesse sentido, não há de se cogitar de insegurança na apuração da base de cálculo.

Assim, afasto as alegações de nulidade suscitadas.

Indefiro o pedido para realização de diligência fiscal, nos termos do art. 147 do RPAF, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

No mérito, noto que, com exceção da Infração 5 (a qual foi afastada pela JJF), todas as demais infrações decorreram de um único roteiro de estoques, qual seja, o levantamento quantitativo de estoques. A Infração 1 constitui-se em presunção de omissão de saídas, decorrente da constatação de omissões de entradas, em 2013. A Infração 2 decorreu da constatação de omissão de saídas, em 2014. A Infração 03 refere-se à exigência do imposto normal, pelas entradas, em função da responsabilidade solidária, prevista no art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96. E, por fim, a Infração 04 refere-se ao ICMS incidente nas etapas subsequentes de circulação da mercadoria, limitando-se àqueles itens enquadrados no regime de ST.

As alegações defensivas limitaram-se a questionar a metodologia utilizada no trabalho fiscal, apontando as falhas supostamente incorridas.

Quanto ao questionamento da base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, nas infrações 1 e 2, encontra-se em consonância com os demonstrativos de débito auxiliares, os quais estão a indicar, de forma inequívoca que o valor lançado em 2013, por exemplo, teve origem na coluna “VlIcmsAud” do demonstrativo de débito “*Omissão de entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (Entradas de mercadorias tributadas maior que a de saídas) – Lista de omissões de entrada*”, transportado da folha 101 do processo, restando translúcido que se trata de valor do imposto e não da sua base de cálculo.

A alegada duplicidade no uso de códigos não guarda correspondência com os elementos do processo, pois as omissões apuradas para os itens “10814021601001” e “12004” foram diferentes, deixando transparecer que não houve duplicidade de dados, nem mesmo qualquer prejuízo para a defesa, na medida em que ambos os códigos acusaram omissão de saídas, conforme bem assinalou a decisão de piso (vide folhas 118 e 139).

Ademais, a alegação de duplicidade de código não tem o condão de elidir a cobrança fiscal, pois se faz necessário que o sujeito passivo aponte, de forma concreta e objetiva, quais foram os documentos fiscais que foram duplamente contabilizados, indicando o número e a sua data de registro. Ou mesmo, se houve a indicação incorreta do valor dos estoques.

De fato, as omissões de saídas apuradas não se constituem em um número, em si, mas são resultado de uma operação aritmética entre quatro outras variáveis, quais sejam: “Estoque Inicial”, “Entradas”, “Saídas” e “Estoque Final”. Operadas entre si as três primeiras, deve-se colher um valor para o estoque final que coincida com a contagem física feita pelo contribuinte, hipótese em que nada haverá para se cobrar.

Na hipótese de serem apuradas diferenças, contudo, incumbe ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve omissão de saídas (conforme dispõe o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96), o que somente se materializa à medida em que a empresa aponte as inconsistências do levantamento fiscal.

As eventuais omissões contidas nos arquivos magnéticos precisam ser apontadas, ainda que de forma exemplificativa, especificadamente, porém. O que não ocorreu.

Assim, considerando que a recorrente não logrou êxito em apontar inconsistências do levantamento fiscal, em qualquer das variáveis citadas, entendo que restou incólume o procedimento fiscal, ficando caracterizadas as Infrações 01 e 02.

Quanto às infrações 3 e 4, o sujeito passivo limitou-se a reiterar as alegações deduzidas relativamente às infrações anteriores, pois decorrem, todas, como já dito, de um único procedimento de auditoria, cujos erros não foram especificados.

Assim, as infrações 3 e 4 são, igualmente, Procedentes.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299762.0022/15-0, lavrado contra **LE BRUT INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$512.537,03**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.165,42 e 100% sobre R\$510.371,61, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS