

A. I. N° - 206948.0006/12-0  
AUTUADO - TERWAL MAQUINAS LTDA.  
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 27.04.2017

## 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0050-01/17

**EMENTA:** ICMS. AUDITORIA DE ESTOQUE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE DE MERCADORIA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. Em se tratando de Auditoria de estoques por espécie de mercadorias, manejada em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia e orientações contidas na Portaria 445/98, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte. O autuado objetivou a sua impugnação com elementos que indicaram que a exigência do imposto foi caracterizada pela utilização de pressupostos equivocados e dados quantitativos com divergências, admitidos pela fiscalização, somente diante da apresentação dos originais das notas fiscais contendo os itens omitidos. Rejeitado o pedido de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 13/11/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$426.834,54 em razão da apuração da irregularidade assim descrita: *"Falta de recolhimento do ICMS 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. O resultado do Levantamento Fiscal efetuado ao revelar predominantemente omissões de entradas, ou seja, entradas não contabilizadas, isso autoriza o Fisco presumir a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sujeitando-se o contribuinte à multa de 70% tipificada no Art. 42, inciso III, alínea g, da Lei 7014/96 sobre o imposto não pago, devendo ser exigido o imposto sobre a expressão monetária das operações de entradas omissas 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 tributáveis realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte o ônus de provar, de forma inequívoca, a improcedência da presunção. Por se tratar de presunção de omissão de saídas, a base imponível do imposto reclamado não deve considerar qualquer benefício fiscal de redução que eventualmente a Autuada venha a pleitear vis-à-vis a presente acusação fiscal".* Períodos das Auditorias de Estoques, exercícios de 2007 (R\$75.147,33) e 2008 (R\$351.687,21), com multa de 70% (Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96).

O Auditor Fiscal apresenta um Relatório da Fiscalização (fls. 268/270), destacando os pontos importantes da presente autuação, que surgiu em cumprimento da OS nº 509.873/12, com o objetivo específico de executar o roteiro de Auditoria de Estoques, relacionada aos exercícios de 2007 e 2008, que deixou de ser executada por ocasião da ação fiscal ocorrida no PAF nº 206948.0003/10-4. O Roteiro de Auditoria em questão deixou de ser executado pelos motivos

apontados no Relatório da Fiscalização da época, ensejando, por conta disso, a aplicação da multa constante do Item daquela peça acusatória, referente à Infração código 16.10.06. Essa Infração diz respeito à falta de escrituração no Livro Registro de Ocorrências das informações relativas a alterações de códigos de produtos supostamente ocorridas ao longo de cada exercício. Entretanto, em face das alegações do contribuinte, em suas Razões, de não ter praticado alterações nos códigos dos produtos por ele comercializados, foi providenciada diligência fiscal a cargo do Auditor Fiscal, lotado na ASTEC, JOÃO VICENTE COSTA NETO que em seu Parecer nº 068/2012, datado de 11/07/2012, Anexo 01 do presente Relatório da Fiscalização, conclui:

*“Em relação ao pedido do Sr. Relator para elaboração de um demonstrativo com códigos de mercadorias efetivamente irregulares, acompanhado do novo demonstrativo de débito correspondente; deixo de elaborar por não ver irregularidades na codificação das mercadorias pelo Contribuinte Autuado para execução do Roteiro de Auditoria de Estoque (AUDIF-207) desenvolvido pelo Fiscal Autuante, objeto da Infração 04 do A.I 206948.0001/10-1 em tela.”*

Pontua que a decisão exarada em Sessão nº 068/2012, de 20/09/2012 pela 1ª Câmara de Julgamentos Fiscais do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, constante do ACÓRDÃO CJF N° 0311-11/12, publicado na internet no dia 11/10/2012, Anexo 02 do presente Relatório da Fiscalização, com base na Diligência Fiscal e nas Razões Recursais da empresa Terwal Máquinas Ltda., considerou definitivamente “não caracterizada” a Infração 16.10.06.

Diz que após a conclusão do CONSEF (não houve alterações nos códigos dos produtos comercializados pela empresa) e com a vênia da DAT METRO – INFRAZ/VAREJO, nova Ordem de Serviço foi emitida (OS nº 509.873/12) para execução do Roteiro de Auditoria de Estoque, AUDIF-207, dos 1.566 códigos de produtos envolvidos na aplicação da multa, cujo resultado descreveu abaixo:

Dos 1.566 códigos de produtos selecionados para o Levantamento Quantitativo de Estoques, constatou:

- relativamente ao exercício de 2007: 1.521 não apresentaram omissão alguma, nem nas entradas, nem nas saídas; 26 apresentaram omissão de saídas; e, 19 apresentaram omissão de entradas; e,
- relativamente ao exercício de 2008: 1.437 não apresentaram omissão alguma, nem nas entradas, nem nas saídas; 70 apresentaram omissão de saídas; e, 59 apresentaram omissão de entradas.

Explicou que em ambos os exercícios fiscalizados, o resultado apurado revelou falta de recolhimento do ICMS 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, o que configura a ocorrência da Infração 04.05.05.

Salienta que o resultado do Levantamento Fiscal efetuado ao revelar predominantemente omissões de entradas, ou seja, entradas não contabilizadas, isso autoriza o Fisco presumir a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sujeitando-se o contribuinte à multa de 70% tipificada no Art. 42, inciso III, alínea g, da Lei nº 7014/96 sobre o imposto não pago, devendo ser exigido o imposto sobre a expressão monetária das operações de entradas omissas 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 tributáveis realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte o ônus de provar, de forma inequívoca, a improcedência da presunção. Por se tratar de presunção de omissão de saídas, a base imponível do imposto reclamado não deve considerar qualquer benefício fiscal de redução que eventualmente a Autuada venha a pleitear vis-à-vis a presente acusação fiscal.

Por razões meramente de economia processual, visando poupar tempo e evitar entraves no manuseio das peças processuais, relata o Auditor Fiscal que efetuou a entrega das 4.980 folhas, relatórios, tabelas e Demonstrativos pertinentes ao Levantamento Fiscal, gravados sob forma de arquivos no CD anexo a esse Auto de Infração nº 206948.0009/12-9, mediante Recibo Eletrônico com MD5 do *authentication*, também anexo. Explica que no ato da entrega, todos arquivos foram abertos normalmente na presença do preposto da empresa fiscalizada.

Complementa que, na forma de papéis os itens 05, 06, 07 e 08 não foram entregues impressos integralmente, apenas as primeiras e últimas folhas; os demais itens o foram. Junta ainda a tabela de fl. 270, além do Parecer da ASTEC nº 068/2012.

O autuado apresenta defesa (fls. 283/292), tecendo considerações sobre a ação fiscal, nos exercícios 2007 e 2008, apontando o fato de o auditor fiscal reduzir uma auditoria de estoque a mera checagem eletrônica por meio de um *software*, à distância, realizando os exames na própria repartição fiscal, sem ter efetuado a confirmação do seu procedimento através dos adequados exames de auditoria, a exemplo da apuração “*in locu*” por discussão e a mais basilar averiguação pelo cotejamento dos dados de suas planilhas com a documentação fiscal de suporte de operações de entrada e saída das mercadorias e inventário físico.

Ressalta que os exames foram realizados por meio do programa SAFA, que através de informações recebidas por via do SINTEGRA, procedeu a uma checagem/auditoria com critérios de cruzamentos/parametrização definidos pelo auditor, sem considerar as especificidades das operações da autuada, sem o cuidado de checar possíveis e prováveis erros de critério e de procedimento.

Afirma categoricamente que as conclusões do SAFA, a partir dos dados do SINTEGRA, têm força meramente indicial, servindo para prover o auditor fiscal, em seu trabalho de campo, com informações de suporte previamente angariadas, através das ferramentas da *inteligência fiscal*.

Entende que o Auditor Fiscal deveria proceder auditoria suportada em documentos físicos, visita ao estabelecimento fiscalizado e busca de esclarecimentos acerca de inconsistências ocorridas na checagem eletrônica pelo SAFA, de modo a compatibilizar o diagnóstico inicial, a priori, com a verdade material dos fatos e da realidade econômica e financeira do contribuinte.

Diz insistir, nesse ponto, porque, em autuações anteriores, foi irresponsavelmente acusado do cometimento das mais absurdas ilegalidades, através de práticas ilícitas que jamais fizeram parte do repertório da Sociedade; e o pior, por auditores fiscais que sequer apareceram na empresa para perquirir acerca de quaisquer dados que fossem relacionados às suas imputações. O que volta a ocorrer na presente autuação.

Ressalta que, desde 2004, iniciou-se uma série ininterrupta de autuações arbitrárias, perpetradas no interior das Repartições Fiscais, levadas a termo, exclusivamente, por meio de programas eletrônicos, sem que o funcionário tivesse o menor interesse no conhecimento do negócio, produtos, controles internos e sistemas utilizados pelo contribuinte, e assim, cometendo erros crassos que poderiam ser evitados com uma simples visita de esclarecimento e que geraram lançamentos totalmente fantasiosos, exigindo imensos esforços e recursos para fomentar uma efetiva reavaliação administrativa das autuações.

Assinala que, em função destes ataques sistemáticos ao bom nome e aos cofres da Sociedade, perpetrados pela auditoria irresponsável de alguns prepostos da SEFAZ-BA, passou a realizar uma ampla revisão dos seus controles de estoque e o monitoramento quase obsessivo da sua movimentação, sendo que as poucas inconsistências apuradas foram objeto de denúncia espontânea. Diz que demonstrará a improcedência do lançamento nesse Auto de infração.

Aduz que a presente imputação trata de questões pontuais, referentes a supostas omissões de entradas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria por exercício fechado; realizou revisão nos controles de movimentação dos estoques, nos mesmos

moldes procedidos pelo auditor fiscal, porém, conferindo uma a uma as ocorrências relacionadas às mercadorias ingressadas e retiradas dos estoques, nos exercícios de considerados, item a item, refazendo toda a movimentação ocorrida no período.

Sustenta que tal procedimento de checagem gerou as planilhas (DOC 01 e 02, em anexo) que apontam as razões das divergências que fundamentaram as supostas omissões de entrada, sendo que a recomposição da planilha fiscal, em função das omissões ocorreu através da indicação das Notas Fiscais, apontando erro, de fato, que incorreu e os itens por CFOP que, indevidamente, não foram computados nas análises fiscais. Descreve a imputação.

Destaca um trecho das assertivas do Fiscal: “*Por se tratar de presunção de omissão de saídas, a base imponível do imposto reclamado não deve considerar qualquer benefício fiscal de redução de base de cálculo que eventualmente a Autuada venha pleitear via-a-vis a presente acusação fiscal.*”, deduzindo que o mesmo não possui a menor base teórica de Direito Tributário aplicável ao lançamento tributário, enfatizando que uma das características primordiais do lançamento é a certeza na definição do *an debeatur* (se é devido) e do *quantum debeatur* (quanto é devido).

Esclarece que, na autuação, o auditor apura omissão de saídas com base na movimentação real; e a ignora, por ser de menor expressão monetária. Ressalto que grande parte dos itens comercializados, inclusive os de maior valor econômico, gozam de benefício de redução de base de cálculo em torno de 48% a 67%, o que, pelo critério eleito pelo auditor fiscal, não é computado no lançamento em desfavor do contribuinte.

Afirma que apura omissão de entradas, com base de presunção (ignorando o requisito da certeza e liquidez do lançamento); e considera e tributa a base presumida, por ser de maior expressão monetária. Resta claro que o representante do ente tributante, tendo dois caminhos para proceder ao lançamento, jamais poderia desconsiderar o da base menor, certa e incentivada e optar pela base maior, incerta/presumida e integral.

Assinala que foram feridos os princípios da equidade, legalidade, certeza do lançamento, segurança jurídica, não confisco, capacidade contributiva e outros princípios e corolários lógicos de tributação. O auto deve ser julgado nulo, improcedente e, apenas por amor ao debate, o reconhecimento da proporcionalidade do benefício de redução de base de cálculo sobre saldo remanescente de ICMS lançado.

Admite, contudo, que errou na utilização incorreta do CFOP, em Operação de Venda para Entrega Futura; assevera que nas operações de “*compra para entrega futura*”, atribuiu os CFOPS 1.117 / 2.117 / 5.117, que geram movimentação de estoque às operações de simples faturamento de mercadorias, quando o correto seria usar algum dos CFOP com terminação X.922. Por sua vez, quando deveria utilizar o CFOP com terminação X.117 para movimentar o estoque, usava aquele com a terminação X.922. Este erro ocasionou a distorção no estoque, que foi corrigida pela simples reclassificação da operação pela utilização do correto CFOP nas planilhas (DOC 01 e 02).

Na necessária busca da verdade material, cita Souto Maior Borges, argumentando que se o contribuinte cometeu mero erro formal no preenchimento do documento fiscal, acarretando distorção na avaliação do estoque plenamente saneável e sem que houvesse qualquer adulteração na avaliação da hipótese factual e material, em que se deu a operação, a venda para entrega futura, não resta dúvida que lhe deve ser facultado o direito à posterior correção dos dados.

Aduz que é, nesse ponto, que prevalece o princípio da verdade material no procedimento administrativo fiscal, que se sobrepõe a mera formalização inadequada do evento econômico de relevância tributária. Em uma rápida abordagem doutrinária acerca do importante princípio da verdade material do processo administrativo fiscal, cita a doutrina especializada.

Em um segundo ajuste, alega que não foram consideradas outras Operações de Entrada e de Saída por mera desconsideração dos vários CFOP utilizados nas suas operações. Lista “CFOP’s

Considerados no Levantamento Quantitativo de Estoques”, documento anexado como *Papel de Trabalho* da Autuação que Parametrizou o SAFA na busca das Omissões.

Anexou planilhas contendo todos os CFOP utilizados pela Sociedade para movimentação das mercadorias, nos exercícios de 2007 e 2008 (DOC. 03 e 04), e as demais (planilhas) integrantes do presente lançamento (DOC 05 e 06). Diz que várias ocorrências, operações de entrada e saídas que movimentaram os estoques, não constaram na Planilha do Auditor fiscal (CFOP,s 1.401, 1.926, 1.949, 2.113, 2.403, 2.912, 2.917, 5.411, 5.916, etc.) e, ao não serem computadas, na auditoria, geraram as supostas omissões. Diz que a tabela que elaborou saneia o erro, indicando documento por documento e serve de complemento para a planilha fiscal.

Pede a Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração; Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive pela juntada posterior de documentos; requer diligência fiscal, cuja necessidade seja justificada ao longo do transcorrer do processo administrativo fiscal. Informa o autuado que as planilhas com o detalhamento das ocorrências que geraram omissão de saídas (DOC 01 e 02) ficarão para ser anexadas posteriormente (prazo máximo de 15 dias). Explica que, após atender a diligência com Auditor da ASTEC (em relação a um outro lançamento), foi cobrada a juntada de todas as notas fiscais elencadas nas planilhas, o que deve se repetir neste caso, justificando o tempo extra requerido.

O Auditor Fiscal autuante presta Informação Fiscal (fls. 302/311). Sobre as considerações iniciais da defesa, informa que não há impedimento legal para que a Fiscalização efetue seu trabalho na própria repartição, sobretudo quando é feito com base nas informações transmitidas via Sintegra e pelo próprio contribuinte, como foi o caso, por força do art.708-A do RICMS/97.

Lembra que as Auditorias Fiscais, hoje em dia, são realizadas eletronicamente, as chamadas Auditorias Virtuais, com base nas informações transmitidas pelo contribuinte à Base de Dados da SEFAZ. Explica que a Auditoria Virtual, na realidade, teve sua origem em 1995 com a edição, pelo CONFAZ, do Convênio ICMS 57/95, que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados, que emita documento fiscal e/ou escrituração livro fiscal em equipamento que utilize ou tenha condições de utilizar arquivo magnético ou equivalente ou utilize equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), em condições de gerar arquivo magnético, por si ou conectado a outro computador. Defende que, nesse cenário, o contribuinte se tornou refém de suas próprias informações transmitidas. Atualmente encontram-se na Secretaria da Fazenda além do SAFA, alguns outros aplicativos que o Auditor Fiscal, a seu critério, pode escolher para executar um Roteiro de Auditoria de Estoques, tais como: SAFIS, SIFRA, SVAM, o Banco de Dados ACCSSES do Auditor Fiscal Jorge Gonzaga e, mais recentemente, o SIAF.

No caso em análise, esclarece que pela configuração dos Papéis de Trabalho produzidos pela fiscalização, a Auditoria realizada não tem absolutamente nada a ver com o SAFA. Diz que os Papéis de Trabalho produzidos pela fiscalização, gravados em CD, foram entregues ao contribuinte em 13/11/2012, sob forma de arquivos eletrônicos e mediante recibos eletrônicos com MD5 do authentication (fls. 275/276). No ato da entrega, diz que todos foram abertos normalmente, na presença do preposto da autuada, Sra. Cássia Teixeira Ferreira.

Reitera que em relação ao exercício de 2007: dos 1.566 códigos de produtos selecionados para o Levantamento Fiscal, constatou que 1.521 não apresentaram omissão alguma, nem nas entradas, nem nas saídas; 26 apresentaram omissão de saídas; e, 19 apresentaram omissão de entradas;

em relação ao exercício de 2008: dos 1.566 códigos de produtos selecionados para o Levantamento Fiscal constatou que 1.437 não apresentaram omissão alguma, nem nas entradas, nem nas saídas; 70 apresentaram omissão de saídas; e, 59 apresentaram omissão de entradas.

Sobre a metodologia aplicada na autuação, questionada na defesa, informa que a acusação fiscal faz referência à falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, em levantamento quantitativo de estoques, 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 nos exercícios de 2007 e 2008.* Informa que o ICMS exigido, em face da constatação de diferenças (maior) de entradas de mercadorias, se encontra devidamente demonstrado, onde constam especificadas e relacionadas as quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais, os estoques inicial e final, o demonstrativo de estoque, e a demonstração de apuração do débito. O cálculo do débito da infração foi feito em perfeita conformidade com a Portaria nº 445/98.

Pontua que os Doc,s 01 e 02 mencionados pela autuada não foram anexados às razões da defesa.

Resalta que segundo a autuada, as alegações sobre supostos erros em classificações de CFOP's em Notas Fiscais, teriam motivadas as diferenças apuradas pela fiscalização, demonstrativos de Débitos 2007 (fl. 126) e 2008 (fls. 255/256).

Diz que a autuada, por sua conta, elaborou planilhas próprias com detalhamento das ocorrências que teriam gerado "*omissão de saídas*", fazendo alusão aos referidos Doc,s 01 e 02, os quais seriam anexados, no prazo máximo de 15 dias, a partir da data da defesa, 12 de dezembro de 2012 (fl. 292), prazo este que se encerrou em 27 de dezembro de 2012.

Sublinha que a autuação se refere à exigência de imposto por presunção legal, o que poderia ser elidido pelo sujeito passivo, considerando que, no caso, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao impugnante exibir provas de suas alegações, nos termos do art. 123 do RPAF/99, e não cabe ao Fisco buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento total ou parcial das referidas infrações, conforme art. 143 do mencionado Regulamento. Isso significa dizer que a autuada deve promover a juntada aos autos desses mencionados Doc,s 01 e 02, assim como também das Notas Fiscais que eventualmente neles estiverem discriminadas, como prova das alegações.

No que chamou de *suposta omissão de entrada*, diz que a autuada apenas copiou o texto padrão da Infração 04.05.05, como consta do Sistema de Emissão de Auto de Infração (SEAI) e, em seguida, o texto completo da acusação fiscal como consta do corpo do AI 206948.0006/12-0.

Quanto à alegação de *preliminar de nulidade*, explica que o levantamento fiscal obedeceu o roteiro de auditoria de estoques, o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Protaria nº 445/98, e, em relação a cada exercício fiscalizado, consta que o autuado recebeu uuma cópia do Relatório Consolidado das Omissões e do Demonstrativo de Débito do ICMS contendo a demonstração da base de Cálculo, bem como, um CD contendo todos os papéis de trabalho gravados sob forma de arquivos eletrônicos, podendo a autuada exercer com plenitude a ampala defesa e o contraditório. Em decorrência disso, não o que se falar em nulidade da ção fiscal, e, ainda, por se tratar de presunção de omissão saídas, descabe se falar também em redução da base de cálculo, conforme requer o impugnante.

Em relação à redução da base de cálculo pleiteada sobre a infração 04.05.05, lembra que essa mesma infração, consta também do AI-206948.0001/10-1, lavrado contra a mesma empresa e o tema já foi objeto do julgamento pela 1ª Junta de Julgamentos Fiscais/CONSEF, Presidente/Relator RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS (Acordão JJF nº 0224-01/12), concluindo o relator que "*por se tratar de presunção de omissão de saídas, descabe falar em redução de base de cálculo, conforme suscita o impugnante*".

Quanto à questão dos "*supostos erros alegados pela autuada de classificação de CFOP's em Operações Fiscais de Entradas e de Saídas*", salienta que a empresa alega que teria classificado em Notas Fiscais de Operações de Entradas/Saídas CFOP's 1.117- Compra para comercialização originada de encomenda para recebimento futuro (em operações internas); 2.117 - Compra para comercialização originada de encomenda para recebimento futuro (em operações interestaduais); e, 5.117 — Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda

para entrega flitura (em operações internas), quando, segundo ela, o certo teria sido os correspondentes CFOP's de Simples Faturamento: 1.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro (em operações internas); 2.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro (em operações interestaduais); e, 5.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura (em operações internas), respectivamente.

Diz que os códigos 1.117, 2.117 e 5.117 são CFOP's associados ao Roteiro de Estoques, pois representam movimentação física (real) de produtos, enquanto que os CFOP's 1.922, 2.922, e 5.922 não são CFOP's associados ao Roteiro de Estoques, pois não representam movimentação física de produtos.

Explica o Auditor Fiscal que o Roteiro de Auditoria de Estoques se formata na seguinte equação matemática: Quantidade no Estoque Inicial + Quantidade nas Entradas ou Compras — Quantidade no Estoque Final = Quantidade de Saídas ou Vendas Reais, quantidade esta que se confronta com a Quantidade de Saídas Registradas em documentos fiscais próprios para se apurar possível omissão na comercialização do contribuinte. Em levantamento quantitativo de estoques são considerados todos os documentos de operações fiscais que envolvam movimentação física (real) de entradas e de saídas dos respectivos itens de mercadorias selecionados.

Discorre sobre os CFOP's mencionados, no CONVÊNIO S/Nº, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1970 e alterações posteriores (Ajustes SINIEF), definem os critérios de classificação de CFOP's.

Depreendendo-se o seguinte:

- não existe uma Nota Fiscal emitida a *título de simples faturamento sozinha*, sempre haverá pelo menos uma Nota Fiscal de circulação real correspondente emitida posteriormente;
- ao se classificar uma Nota Fiscal nos CFOP's 1.117, 2.117 ou 5.117, está se finalizando uma operação iniciada em etapa anterior com emissões de Notas Fiscais nos CFOP's 1.922, 2.922 ou 5.922 de simples faturamento, respectivamente; e,
- no corpo da Nota Fiscal que finaliza a operação (entrada/saída reais) deve constar o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal relativa ao simples faturamento (Art. 412/IV do RICMS/97 vigente à época).

Destaca os passos necessários para a empresa emitir uma Nota Fiscal:

1. com CFOP 1.117 ela precisa estar com a respectiva Nota Fiscal com CFOP 1.922 em mãos para fazer referência ao número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal relativa ao simples faturamento;
2. com CFOP 2.117 ela precisa estar com a respectiva Nota Fiscal com CFOP 2.922 em mãos para fazer referência ao número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal relativa ao simples faturamento; e,
3. com CFOP 5.117 ela precisa estar com a respectiva Nota Fiscal com CFOP 5.922 em mãos para fazer referência ao número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal relativa ao simples faturamento.

Esclarece que para os 19 produtos constantes do Demonstrativo de Débito (fl. 126), nem todos tiveram Notas Fiscais com CFOP's 1.117, 2.117, 5.117, 1.922 e 5.922.

Exemplifica que, nas operações de entradas, no Exercício de 2007, apenas 01 produto do Demonstrativo de Débito às fls. 126 deste PAF, o produto código 00000000004263, TUBO PVC IRRIGA LF PBL PN 40 DN 50 MM 6 M, apresentou a Nota Fiscal de Entrada Real, n2 337.444, de 27/03/2007, com CFOP 1.117, finalizando uma operação iniciada com a emissão da Nota Fiscal de Simples Faturamento (CFOP 1.922), n2 337.445, de 15/03/2007, portanto, não houve erro de

classificação de CFOP's com esse produto, conforme registros fiscais transmitidos pela própria autuada à Base de Dados da SEFAZ, demonstrado no quadro de fl. 307.

Observa que em 15/03/2007 (primeiro momento) foi emitida uma Nota Fiscal de simples faturamento (CFOP-1922) e, em 27/03/2007 (segundo momento) foi emitida uma nota fiscal de entrada real do produto (CFOP-1117), finalizando a operação.

Entretanto, registra que nas Operações de Saídas no Exercício de 2007, de outros produtos do Demonstrativo de Débito às fis. 126 deste PAF, lançados em Notas Fiscais com CFOP's 5.117 e 5.922, percebeu que o contribuinte inverteu os CFOP's, ou seja, em um primeiro momento, nas respectivas Notas Fiscais de Simples Faturamentos foi colocado o CFOP de Saídas Reais (5.117) e, em um segundo momento, foi colocado nas respectivas Notas Fiscais de Saídas Reais o CFOP de Simples Faturamento (5.922), conforme demonstra o quadro abaixo. Trata-se de registros fiscais transmitidos pela própria autuada à Base de Dados da SEFAZ, conforme quadro de fl. 307 - EXERCÍCIO DE 2007 - OPERAÇÕES DE SAÍDAS.

Ressalta que ao analisar os dados do quadro acima vemos que a autuada emitiu em um primeiro momento, em 31/01/2007, a Nota Fiscal n° 194.280, com o produto código 00000000004263 e descrição TUBO PVC IRRIGA LF PBL PN 40 DN 50 MM 6 M, com a quantidade de 50,000 peças, com um CFOP errado de 5117 de Saídas Reais, quando o certo seria o CFOP 5922 de Simples Faturamento. Em um segundo momento, em 02/02/2007, emitiu a Nota Fiscal n° 194.434, com o mesmo produto código 00000000004263, descrição TUBO PVC IRRIGA LF PBL PN 40 DN 50 MM 6 M, com a quantidade de 50,000 peças, com um CFOP errado de 5922 de Simples Faturamento, quando o certo seria o CFOP 5117 de Saídas Reais. Diante dessas evidências, deduzimos que o levantamento quantitativo deveria ter considerado as 50,000 peças constantes da Nota Fiscal n° 194.434 que representa Saídas Reais e não as 50,000 peças constantes da Nota Fiscal n° 194.280 que representa Simples Faturamento, como alegou a autuada, o que poderia ser feito substituindo a Nota Fiscal 194.280 pela Nota Fiscal 194.434. De qualquer forma, tanto faz considerar quantitativamente as 50,000 peças de uma Nota Fiscal ou as 50,000 peças da outra Nota Fiscal, isso não muda nada, o fato é que ocorreu as Saídas Reais de 50,000 peças do referido produto e o resultado final do levantamento fiscal, que se formata na seguinte equação matemática: Quantidade no Estoque Inicial ÷ Quantidade nas Entradas ou Compras — Quantidade no Estoque Final = Quantidade de Saídas ou Vendas Reais, quantidade esta que se confronta com a Quantidade de Saídas Registradas em documentos fiscais próprios para se apurar possível omissão na comercialização do contribuinte, permanece inalterado. Essa mesma análise se aplica aos demais produtos do quadro acima, o que nos leva ao seguinte demonstrativo, de fl. 308.

Reitera que dos 59 produtos constantes do demonstrativo de débito (fls. 255 e 256 do), nem todos tiveram Notas Fiscais com CFOP's 1.117, 2.117, 5.117, 1.922 e 5.922.

Exemplifica novamente com relação ao exercício de 2008, que constatou produtos com notas Fiscais de entrada reais (CFOP 1.117) finalizando operações, iniciadas com emissões das Notas Fiscais de Simples Faturamento (CFOP 1.922), portanto, não houve erro de classificação de CFOP's com esses produtos, conforme registros fiscais transmitidos pela própria autuada à base de dados da SEFAZ (quadro fls. 308/309).

Pontua que nas Operações de Saídas no Exercício de 2008, de outros produtos do Demonstrativo de Débito às fis. 255 e 256 deste PAF, lançados em Notas Fiscais com CFOP's 5.117 e 5.922, vemos que o contribuinte inverteu os CFOP's, ou seja, em um primeiro momento, nas respectivas Notas Fiscais de Simples Faturamentos foi colocado o CFOP de Saídas Reais (5.117) e, em um segundo momento, foi colocado nas respectivas Notas Fiscais de Saídas Reais o CFOP de Simples Faturamento (5.922), conforme demonstra o quadro abaixo. Trata-se de registros fiscais transmitidos pela própria autuada à Base de Dados da SEFAZ, conforme o quadro de fls. 309/310 - EXERCÍCIO DE 2008 - OPERAÇÕES DE SAÍDAS.

Destaca que o autuado emitiu em um primeiro momento, em 28/07/2008, a Nota Fiscal no 223.607, com o produto código 0000000001893 e descrição MANGOTE PVC P SERV PESADOS TRANSPARENTE C ESPIRAL LAR, com a quantidade de 5,000 M, com um CFOP errado de 5117 de Saídas Reais, quando o certo seria o CFOP 5922 de Simples Faturamento. Num segundo momento, em 28/07/2008, na mesma data, emitiu a Nota Fiscal no 223.625, com o mesmo produto código 0000000001893, descrição MANGOTE PVC P SERV PESADOS TRANSPARENTE C ESPIRAL LAR, com a quantidade de 5,000 M, com um CFOP errado de 5922 de Simples Faturamento, quando o certo seria o CFOP 5117 de Saídas Reais. Diante dessas evidências, deduziu que o levantamento quantitativo deveria ter considerado os 5,000M constantes da Nota Fiscal no 223.625 que representa Saídas Reais e não os 5,000M constantes da Nota Fiscal no 223.607 que representa Simples Faturamento, como alegou a autuada, o que poderia ser feito substituindo a Nota Fiscal 223.607 pela Nota Fiscal 223.625. Diz o fiscal que de qualquer forma, tanto faz considerar quantitativamente os 5,000M de uma Nota Fiscal ou os 5,000M da outra Nota Fiscal, isso não muda nada; o fato é que ocorreram saídas reais de 5,000M do referido produto e o resultado final do levantamento fiscal, que se formata na seguinte equação matemática: *Quantidade no Estoque Inicial + Quantidade nas Entradas ou Compras — Quantidade no Estoque Final = Quantidade de Saídas ou Vendas Reais*, quantidade que se confronta com a Quantidade de Saídas Registradas em documentos fiscais próprios para se apurar possível omissão na comercialização do contribuinte, permanece inalterada. Essa mesma análise se aplica aos demais produtos, o que permitiu concluir pelo resultado do demonstrativo, no quadro de fl. 311 e pela manutenção integral da ação fiscal.

O contribuinte autuado volta a se manifestar (fls. 314/315). Apresenta documentação prometida (DOC,s 1 e 2); reitera o pedido de nulidade, improcedência, inclusive, Perícia por fiscal estranho ao feito.

O processo administrativo fiscal - PAF foi convertido em diligência (fl. 430). Solicita o órgão julgador que, diante das provas apresentados pelo autuado, seja prestada nova Informação Fiscal, os termos do § 6º do art. 127 do RPAF, refazendo os demonstrativos fiscais, sendo o caso.

Em atendimento à diligência solicitada, a consta a posição do Auditor autuante (fls. 432/457).

Tece considerações sobre o uso dos CFOP,s e suas classificações; argumenta que da análise da documentação acostada aos autos, a questão da suposta inversão dos CFOP,s, alegada pela autuada e os comentários por ela apresentados na planilha às fls. 317 do presente PAF, envolvem apenas os CFOP,s de saídas 5.117 e 5.922.

Reitera que o presente levantamento implicou exigência de imposto por presunção legal, com a inversão do ônus da prova, significando dizer que a autuada deve comprovar inequivocamente a ocorrência das alegadas inversões dos CFOP's, com a imprescindível juntada aos autos de todas as Notas Fiscais que supõe ser de simples faturamento como também às correspondentes Notas Fiscais que seriam supostamente de saídas reais. As Notas Fiscais devem estar devidamente registradas nos Livros Fiscais próprios da empresa; deve ter vínculo entre a Nota Fiscal de saída real com a Nota Fiscal de simples faturamento, emitida anteriormente (Art. 412, VI do RICMS/97).

Deduz que não existe uma Nota Fiscal emitida a título de simples faturamento sozinha, sempre haverá pelo menos uma Nota Fiscal de circulação real correspondente emitida posteriormente". De modo que, se o contribuinte alegar que a fiscalização teria considerado no Levantamento Fiscal equivocadamente uma Nota Fiscal com o CFOP 5.117 de saída real lançado errado pelo contribuinte, pois, segundo ele, o CFOP seria 5.922 de simples faturamento, consequentemente, pelo vínculo, teria que haver uma outra Nota Fiscal nos registros da empresa com o CFOP 5.922 de simples faturamento lançado errado. Se, no entanto, nos registros de saídas do contribuinte não for encontrada a correspondente Nota Fiscal de saída real, nesse caso, há de presumir-se que não ficou comprovada a ocorrência da inversão dos CFOP,s alegada e a Nota Fiscal originalmente lançada no Levantamento Fiscal será mantida.

Diz que dos 19 produtos que relacionou no demonstrativo de débito 2007 (fl. 126), o autuado admite que a fiscalização está correta em apenas 01 produto (código 32160); dos demais produtos, 12 itens apresentaram lançamentos em Notas Fiscais com CFOP,s 5.117 e 5.922. Apresenta comentários para cada um desses 12 itens.

Da mesma forma, para o exercício 2008 (fls. 255/256), diz que para o autuado, apenas 4 produtos estão corretos (códigos 28265, 29772, 36981 e 38368); dos demais 55 produtos, 19 itens apresentaram lançamentos em Notas Fiscais com CFOP,s 5.117 e 5.922, conforme quadro que apresenta. Diz que o autuado trouxe comentários sobre tais itens, em relatório de fl. 341; apresenta o Auditor Fiscal, em contrapartida, sua avaliação pormenorizada acerca desses mesmos 19 itens.

Discorre sobre os CFOF,s 1.926 e 5.926; diz que os mesmos são associados ao Roteiro de estoques, pois representam movimentação física (real) de produtos nos estoques da empresa.

Com relação à formação de kits de mercadorias, observa que o RICMS-BA/97 não estabeleceu um procedimento padrão para desagregação ou agregação; exemplifica situações de desagregação ou agregação de produtos para a formação de novos produtos.

Trás um exemplo prático para uma atividade econômica de “*Supermercados*” que compra o item “*Traseiro Bovino*” de um frigorífico (fornecedor), através de Nota Fiscal, escruturando-a no livro Registro de Entradas com o CFOP 1.102 (compra para comercialização). “*Traseiro Bovino*”, que nunca é vendido na forma original, é armazenado em câmera fria, até o momento de ser desossado. No momento em que uma unidade deste produto é retirada da câmera fria esta peça será desossada e dela resultarão vários subprodutos como: filé mignon, contra filé, alcatra, chan de dentro, chan de fora, patinho, largado, músculo de 1<sup>a</sup>, picanha, etc., que serão vendidos aos clientes, através de nota fiscal com o CFOP 5.102, que é a venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros. Essa Nota Fiscal é lançada normalmente no livro Registro de Saídas. No ato de retirar uma peça da câmera fria, neste momento, o Supermercado emite uma Nota Fiscal de saída deste produto, com o CFOP 5.926, lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou desagregação, em nome do próprio Supermercado, a fim de dar baixa no estoque deste item. Essa Nota Fiscal é lançada normalmente no Livro Registro de Saídas. Além dessa Nota Fiscal de saída o Supermercado emite uma outra Nota Fiscal de entrada dos subprodutos que foram retirados do “*Traseiro Bovino*” como: filé mignon, contra filé, alcatra, chan de dentro, chan de fora, patinho, largado, músculo de 1<sup>a</sup> e picanha, com o CFOP 1.926, lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou desagregação, em nome do próprio Supermercado, para fins de registros nos estoques desses itens de mercadorias (subprodutos). Essa Nota Fiscal é lançada normalmente no Livro Registro de Saídas.,

Discorre sobre a agregação de diversos produtos para a formação de uma novo produto, concluindo que 19 (dezenove) produtos constantes do Demonstrativo de débito de 2007 (fl. 126); 06 itens apresentaram lançamentos em Notas Fiscais com CFOP,s 1.926 e 5.926 (fl. 451). Diz que o autuado apresenta comentários desses 6 itens (fls. 317), que também reproduz (fl. 451).

Desses seis produtos do quadro, consta que:

1. os cinco primeiros produtos foram contabilizados nos estoques da autuada com o CFOP 1926 de entrada, mediante emissões de notas fiscais de entradas, ou seja, notas fiscais emitidas pela própria autuada para ela mesma. Ocorre que, como já foi explicado anteriormente, esse CFOP 1926 não aparece do nada, ao se contabilizar um produto nos estoques da empresa na rubrica fiscal de entrada CFOP 1.926 é imprescindível que se comprove inequivocamente a aquisição regular de suas partes originalmente no CFOP 1102 e depois no CFOP 5926 de baixa do estoque;
2. o sexto produto teve baixa dos estoques da autuada mediante emissão da Nota Fiscal de saída com CFOP 5926, nº 204.475, de circulação interna, ou seja, nota fiscal emitida pela própria autuada para ela mesma. Sublinha que, como já foi explicado anteriormente, esse CFOP 5926 não aparece do nada. No momento da baixa, nos estoques da empresa de um produto, na

rubrica fiscal de saída CFOP 5926 é imprescindível que se comprove inequivocamente sua aquisição regular originalmente no CFOP 1102.

Diz que, em não havendo comprovações, depreende-se que a autuada promoveu entradas/saídas fictícias, simuladas, falsas ou fraudulentas nos seus estoques, cujos documentos são considerados inidôneos, nos termos do Art. 290, inciso VI, do RICMS/97.

Para o Exercício de 2008, esclarece que dos 59 (cinquenta e nove) produtos constantes do Demonstrativo de Débito (fls. 255/256), 36 itens apresentaram lançamentos em Notas Fiscais com CFOP,s 1.926 e 5.926 (fl. 452). Diz que o autuado apresenta comentários desses 36 itens (fls. 341), que também reproduz (fl. 453).

Desses 36 produtos, consta que:

3. a exceção dos produtos constantes dos itens 02, 03 e 34, os demais produtos foram contabilizados nos estoques da autuada com o CFOP 1926 de entrada, mediante emissões de notas fiscais de entradas, ou seja, notas fiscais emitidas pela própria autuada para ela mesma. Ocorre que, como já foi explicado anteriormente, esse CFOP 1926 não aparece do nada, ao se contabilizar um produto nos estoques da empresa na rubrica fiscal de entrada CFOP 1.926 é imprescindível que se comprove, inequivocamente, a aquisição regular de suas partes originalmente no CFOP 1102 e depois no CFOP 5926 de baixa do estoque;
4. os produtos constantes dos itens 02, 03 e 34 tiveram baixa dos estoques da autuada mediante emissão da Nota Fiscal de saída com CFOP 5926, diversas Notas Fiscais de circulação interna, ou seja, notas fiscais emitidas pela própria autuada para ela mesma. Ocorre que, como já foi explicado anteriormente, esse CFOP 5926 não aparece do nada, ao se dar baixa dos estoques da empresa de um produto na rubrica fiscal de saída CFOP 5926 é imprescindível que se comprove inequivocamente sua aquisição regular originalmente no CFOP 1102.

Reitera que não havendo comprovações, se depreende que a autuada promoveu entradas/saídas fictícias e os respectivos documentos são considerados inidôneos (Art. 290, inciso VI, do RICMS/97); lembra da acusação fiscal do presente PAF versa sobre a exigência de imposto por presunção legal.

Diz que para o exercício de 2008, dos 59 produtos constantes do Demonstrativo de Débito (fls. 255/256), apenas 02 itens (códigos 32771 e 39728) apresentaram lançamentos em Notas Fiscais com CFOP,s 1.922 e 2.922 (fl. 454). Aduz que o autuado apresenta seus comentários (fl. 341), reproduzidos no quadro (fl. 454) e faz referência às notas fiscais 430.818 e 041.139, que não eram para participar do levantamento fiscal, pois não representam movimentação física.

Após uma série de avaliação acerca dessas duas notas fiscais, concluiu o Auditor Fiscal pela exclusão do levantamento fiscal da Nota Fiscal nº 430.740 e inclusão da Nota Fiscal nº 430.818, a inclusão de 20.000 quantidades, o que provocou o demonstrativo de fl. 455.

Com a inclusão dessa Nota Fiscal 041.139 no Levantamento Fiscal, com a quantidade de 01 produto a omissão de entrada apurada de 01 unidade do produto fica então eliminada e esse produto será excluído do Demonstrativo de Débito às fls. 255 e 256 do presente PAF.

Conclui que após análise detalhada de cada Nota Fiscal, comentada pela autuada, nas planilhas às fls. 317 e 341 do presente PAF, mantém o débito relativo ao exercício de 2007 (R\$ 75.147,33) e a redução do débito relativo ao exercício de 2008 de R\$ 351.687,21 para R\$ 351.656,96, reduzindo o valor exigido de R\$426.834,54 para R\$ 426.804,29, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Exercícios Fiscalizados	Infração 04.05.05		Resultado da Diligência Fiscal
	Valores Autuados	Após Diligência	
2007	75.147,33	75.147,33	Permanece inalterado
2008	351.687,21	351.656,96	Reduzido devido a inclusão da Nota Fiscal 041.139
Total do PAF	426.834,54	426.804,29	

Assinala que em face da alteração no valor do PAF, novos Papéis de Trabalho foram produzidos pela Diligência Fiscal, como:

1. Relatório Consolidado das Omissões, fls. 459 a 461;
2. Demonstrativo do Débito de ICMS, fls. 462 a 463; e,
3. Demonstrativo de Débito do SEAI – retificador, fls. 464.

Define que cópia desses Papéis de Trabalho e do Pedido de diligência serão entregues à autuada.

Nova manifestação do contribuinte (fls. 471/477). Salienta que essa mesma matéria já foi objeto da análise na 3ª JJF, quando do julgamento do A.I Nº 102148.0007-12-6, quando os mesmos itens foram abordados em relação aos exercícios de 2009 e 2010, que naquele lançamento correspondiam aos itens 04 e 05 da autuação.

Observa que na presente autuação, a comprovação do não cometimento da infração envolve a constituição pela defesa de uma prova impossível.

Afirma que nem sempre uma nota fiscal de simples remessa corresponderá uma nota fiscal de simples faturamento se, por alguma razão, a operação não for concluída, após o seu faturamento, se não houver pagamento, numa devolução, etc. Diz ainda, por outro lado, quando a operação de entrega da mercadoria ocorrer em exercício diferente do faturamento, caso o sistema da Fazenda não seja programado para fazer a aludida alteração de CFOPs, a distorção por conta de suposta omissão não seria elidida.

Reitera o pedido de Perícia por fiscal estranho ao feito, porquanto seja forçoso reconhecer que muitas vezes o preposto fiscal despenda tanta energia na elaboração do lançamento fiscal que passa a defendê-lo como se fosse parte interessada, fechando-se para eventuais considerações de defesa que venham a fragilizar ou comprometer o seu trabalho, prejudicando, assim, a alcance da verdade material existente nas circunstâncias da autuação.

Destaca que o preposto fiscal, autor deste Auto de Infração, já se pronunciou de forma extremamente desfavorável e preconceituosa em relação à empresa autuada, inclusive lançando mão de uso de expressões injuriosas, frente a está Egrégia Corte, a exemplo das manifestações no Auto de Infração nº 2069480006/10-3.

Discorre sobre a verdade material, sobre o princípio da impessoalidade no direito administrativo, significando que o agente público não pode ter relação pessoal ou interesses próprios no desenrolar do feito. Pelas considerações expendidas pelo Auditor, em vários lançamentos que vem perpetrando contra a Impugnante, concluiu que o funcionário possui interesse pessoal, ou no mínimo, um entendimento firmado e preconcebido acerca da matéria e do sujeito passivo, objeto do seu trabalho de auditoria questionado, que o impede de funcionar imparcialmente como fiscal e aplicador da norma tributária, o que atenta contra os princípios da razoabilidade e da verdade material contaminando todas “opiniões” e “conclusões” acerca do procedimento de auditoria.

Requer que uma nova diligência seja determinada para toda uma conferência documental, submetida a Auditor Fiscal estranho ao feito, designado pela ASTEC para esta finalidade. Diz que a existência de precedente favorável ao contribuinte em relação as matérias discutidas, corrobora a necessidade de análise por auditor imparcial.

Lembra que a diferença que resultou o item 1 da autuação foi causada pela inversão de CFOP identificada no cômputo do levantamento quantitativo de estoques. O CFOP 5922/6922 (simples faturamento) não “move” estoque Levantamento quantitativo de estoque através dos dados remetido pelo SINTEGRA. Já os CFOPs 5117/6117, quando aparecem no levantamento “movem” o estoque.

Diz que errou ao inverter esse procedimento. Bastava que o Auditor Fiscal designado a efetuar a Revisão considerasse da mesma forma invertida, o CFOP 5922/6922 como efetiva saída e 5117/6117 como simples faturamento; o resultado será severamente reduzido, espelhando a realidade

contábil e suas diferenças, oriundas de simples erros de procedimento ou de operação, comuns na atividade comercial em que peleja.

Sobre a afirmação do Auditor Fiscal: “*Esse vínculo nos faz lembrar que ‘não existe uma Nota Fiscal emitida a título de simples faturamento sozinha, sempre haverá pelo menos uma Nota Fiscal de circulação real correspondente emitida posteriormente’*”, responde que se fosse possível considerar que as operações se concretizassem todas num mesmo exercício fiscal e que se os produtos faturados antecipadamente fossem exatamente os mesmos entregues *não haveria diferença alguma* e logicamente não se estaria perdendo tempo com isso.

Diz que a realidade é outra e nem sempre a entrega era feita dentro do mesmo exercício fiscal, nem tampouco com o mesmo produto faturado. Lembra que o Simples faturamento é uma operação meramente financeira (e sem destaque de imposto). Nada impede que no meio do caminho sejam feitas alterações, anulações, cancelamentos, substituições, etc. contanto que o valor faturado antecipado seja igual ao das mercadorias entregues, não há vedação legal por isso. Havendo diferença, o próprio Regulamento do ICMS trata das providências a serem tomadas.

Registra que apenas a título ilustrativo no exercício de 2007: “*NF 210050 (CFOP 5117), o item código 00000000000123 não foi entregue, pois não consta na NF 210332 (CFOP 5922) e esse fato provocou omissão de entrada; NF 209606 (CFOP 5117) pode ter tido o negócio cancelado, pois não teve sua entrega concretizada; O mesmo ocorreu com as NFs, (todas com CFOP 5117) = 211212, 208823, 206410, 29717, 207965, 210990, 209227, 210989, 194549, 209205, 208590, 210165, 197443, 194558, 211001, 208140, 206418*”.

Em relação a 2008: “*NF 226366 (CFOP 5117), o item código 0000000036091 não foi entregue, pois não consta nas NFs 226479 e 228558 (CFOP 5922) e esse fato provocou omissão de entrada. NF 232328 (CFOP 5117) pode ter tido o negócio cancelado, pois não teve sua entrega concretizada. O mesmo ocorreu com as NFs, (todas com CFOP 5117) = 226879, 220158, 222198, 220524, 229743, 232326*”.

Mostra que o resultado disso é que o Fisco considerou movimento no estoque, quando, na verdade, não houve operação mercantil finalizada. Por conseguinte no levantamento fiscal foi assinalado omissão de saídas ou omissão de entradas.

Conclui que as diferenças apuradas requerem uma análise pontual, operação por operação, acarretando subjetividade e dispêndio de tempo injustificados, ou simplesmente, como entende deva ser feito, reconhecido o erro, invertido os CFOPs para a análise apropriada da Auditoria.

Diz que o mesmo defeito foi apontado, em toda série histórica, que compreende os lançamentos de ofício referentes aos exercícios iniciados a partir de 2004, sendo que, em todos eles, o erro foi reconhecido pelo Fisco e expurgadas as distorções dos respectivos lançamentos.

Com relação ao item 2 (reclassificação de mercadorias decorrentes da formação de kit ou sua desagregação), ressalta que a matéria já fora analisada em suas minúcias em julgamento anterior e que a abordagem é extremamente técnica, comportando prova objetiva através das planilhas anexas (DOC. 02), em relação às quais requer análise por Auditor estranho ao feito.

Aduz que apenas a título de ilustração acerca da complexidade técnica desta matéria a justificar a diligência/perícia, ilustra um dos casos de formação de Kit: “*Como exemplo, à Nota Fiscal 202919 (CFOP 5.926)*”, foram agregados: “*1 MOTOR ELETR 05,00 CV 2 POLOS TRIF 220/380 V F10015481, 1 COMPRESSOR 175 LB POL2 20 PCM S MOTOR. Dessa operação foi montado 1 COMPRESSOR 175 LB/POL2 20 PCM922.7759-0 CSL-20BR/200L e gerada a NF 202920 (CFOP 1.926)*”.

Conclui que em relação ao levantamento do Auditor Fiscal, ao não considerar tais Notas Fiscais, acabou por provocar uma omissão de saída daqueles 02 produtos contidos na NF 202919 e, consequentemente, gerou omissão de entrada do produto contido na NF 202920. Finaliza pedindo, em respeito aos princípios da legalidade, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, diligência ou perícia fiscal por auditor estranho ao feito.

O Auditor Fiscal apresenta um aditamento à diligência anterior (fl. 492/493), considerando a manifestação do autuado (fls. 471/477). Diz que não reconhece relação alguma entre o referido PAF com o PAF 206948.0006/12-0 e o PAF, Nº 102148.0007-12-6.

Sobre o pedido de perícia, diz que a exigência de imposto se dá por presunção legal de omissões de saída, que comporta inversão do ônus da prova, cabendo ao impugnante exibir provas de suas alegações e não ao Fisco buscar provas. Diz que o seu pedido deve ser indeferido.

Sobre a apresentação de uma Nota Fiscal que, supostamente, seria de simples faturamento e que deveria ser excluída do levantamento, requer que a respectiva Nota Fiscal de Saída real que não havia sido considerada no levantamento fiscal por estar com o código de operação errado, seja apresentada também; o registro das duas notas no Livro Fiscal próprio deve também ser comprovado, o que não ocorreu. Diz ainda que mesmo que essas comprovações existissem, a fiscalização simplesmente excluiria uma nota fiscal e incluiria a outra, o que não alteraria o resultado do levantamento quantitativo de estoques.

Com relação ao item 2 da diligência Fiscal (operações com CFOP 1926), requer que se comprove inequivocamente as aquisições regulares das partes do produto originalmente no CFOP 1102 e depois no CFOP 5926 de baixa do estoque. Todas as Notas Fiscais envolvidas devem estar comprovadamente registradas nos Livros Fiscais próprios da empresa. Como efetivamente não houve tais comprovações, há de se concluir que a autuada promoveu entradas/saídas fictícias, simuladas, falsas ou fraudulentas nos seus estoques.

Nas suas considerações finais, sustenta que todas as Notas Fiscais comentadas pela a autuada nas planilhas às fls. 317 (Exercício de 2007) e 341 (Exercício de 2008) envolvem operações fiscais que são, necessariamente, vinculadas, associadas e amarradas, a outras operações fiscais, como foi demonstrado anteriormente, na análise, nota por nota.

Acrescenta que a única Nota Fiscal que a autuada conseguiu comprovar inequivocamente que a fiscalização não teria considerado no Levantamento Fiscal foi a Nota Fiscal 041.139 (fls. 400) contabilizada pela autuada erradamente na rubrica fiscal de simples faturamento CFOP 2922, quando, pelo que se constata da nota, o certo seria o CFOP 1117 de entrada real, conforme demonstrado às fls. 455. Com a inclusão dessa Nota Fiscal 041.139 no Levantamento Fiscal, com a quantidade de 01 produto “0000000039728 - FILTRO TELA INOX 2 POL 155 MESH (ELEMENTO FILTRANTE A)”, a omissão de entrada apurada de 01 unidade desse produto fica então eliminada e esse produto foi excluído do Demonstrativo de Débito às fls. 255 e 256 do presente PAF, referente ao exercício de 2008. Note-se que no Levantamento Fiscal, exercício de 2008, consta a quantidade total de entrada desse produto como zero e com a inclusão no Levantamento Fiscal da referida Nota Fiscal o total da entrada passa a ser de 01 unidade, eliminado com isso a omissão desse produto, apurada originalmente em 01 unidade.

Diz que a diligência fiscal produziu novos Papéis de Trabalho: Relatório Consolidado das Omissões (459 a 461); demonstrativo do Débito de ICMS (fls. 462 a 463); demonstrativo de Débito do SEAI – retificador (fl. 464).

Conclui pela manutenção do débito relativo ao exercício de 2007, no valor histórico de R\$ 75.147,33, e pela redução do débito, no exercício 2008, de R\$ 351.687,21 para R\$ 351.656,96, alterando a exigência no PAF de R\$ 426.834,54 para R\$ 426.804,29.

O PAF é convertido em nova diligência, dessa vez, a Assessoria Técnica do CONSEF (fls. 511/513 - volume II), nos termos a seguir:

*"O fiscal autuante confirmou que o contribuinte de fato inverteu os CFOPs, tratando o que seria simples faturamento como saídas reais, e vice-versa. Com relação à formação de kits e da desagregação de kits, haja vista que, conforme alega o autuado, algumas mercadorias são reunidas, formando uma categoria nova, e outras são desmembradas em diversos itens distintos entre si. Se isso não for levado em conta no levantamento quantitativo, as mercadorias que formaram kits apresentarão omissão de saídas, ao passo que os bens formados com aquelas mercadorias apresentarão omissão de entradas, distorcendo a realidade."*

*Solicita-se que seja efetuada a revisão do lançamento em face dos aspectos suscitados pelo autuado. Caso os*

*elementos constantes nos autos não sejam suficientes, recomenda-se que seja intimado o contribuinte para apresentar os demonstrativos, arquivos ou outros documentos que se fizerem necessários, concedendo-se nesse sentido o prazo de 30 dias, caso em que, juntamente com a intimação, deverá ser fornecida ao autuado cópia do presente despacho."*

O Parecer da ASTEC nº 011/2015 está no seguinte sentido (fls. 514/518):

*"Em atendimento à solicitação acima, intimei a empresa TERWAL MÁQUINAS LTDA, em 09/10/2014 (fl. 519), solicitando: a) apresentar a relação das notas fiscais cujo CFOP é 5.117 ou 6.117 emitidas no período da autuação, bem como as suas correspondentes (CFOP's 5.922 ou 6.922), identificando o tipo de mercadoria a que se refere cada uma; e b) apresentar um quadro demonstrativo (tipo "DE PARA") evidenciando todos os itens agregados para "FORMAÇÃO DE KIT", bem como aqueles que foram desagregados.*

*Em atendimento à solicitação descrita na letra "a" (inversão de CFOP's), acima referida, a autuada fez a entrega da documentação acostada (fls. 525 a 563).*

*Considerando o grande volume de notas fiscais, objeto do erro na codificação do CFOP, baixou os arquivos magnéticos transmitidos à Sefaz, pelo contribuinte, com vistas a avaliar a fidedignidade das informações, ora fornecidas, vis-à-vis os registros SINTEGRA do período, pois o relatório entregue pelo contribuinte contempla todos os itens de mercadorias objeto do negócio da empresa, os quais não serão levados em conta na presente revisão. Explica que somente revisou a movimentação dos itens que apresentaram omissão de entrada de mercadorias.*

*Nessa perspectiva, montei o relatório "ANEXO 1 - SAÍDAS POR PRODUTO - 5117 e 6117" (fls. 577 a 584), o qual tomou por base as notas fiscais de simples faturamento codificadas erroneamente no período e relacionadas aos itens objeto do levantamento quantitativo de estoques. Já o relatório "ANEXO 2 - SAÍDAS POR PRODUTO - 5922 e 6922" (fls. 585 a 589), igualmente montado pelo diligente, tomou por base as notas fiscais de efetiva saída, também codificadas erroneamente.*

*Com base, então, nas informações prestadas pela empresas, e devidamente validadas pelo seu registro Sintegra, pude refezer a movimentação de estoque do período, limitando-se, frise-se, aos itens de mercadoria que apresentaram omissão de entrada.*

*Para tal, montei a planilha "OMISSÃO DE ENTRADAS - EXERCICIO DE 2007" (folha 590), mediante a qual pode excluir as notas fiscais de simples faturamento (CFOP's 5.117 e 6.117, invertidos) e incluir as notas fiscais de efetiva saída de mercadorias (CFOP's 5.922 e 6.922, também invertidos).*

*Analisando a planilha citada (fl. 590), é possível perceber que, partindo da planilha anterior, elaborada pelo fiscal autuante, incluí três novas colunas: a) "SAÍDAS X.1 17"; b) "SAÍDAS X.922"; e c) "SAÍDAS C/ NF RETIF.", cujos dados foram alimentados com informações oriundas dos relatórios "ANEXO 1" e "ANEXO 2", citados acima. Na primeira das três colunas criadas ("SAÍDAS X. 117") registrou a quantidade de mercadoria que foi objeto (agora, com a revisão do levantamento) de exclusão do levantamento quantitativo, sendo substituída por aquela outra quantidade registrada na coluna "SAÍDAS X.922". A terceira coluna ("SAÍDAS C/ NF RETIF.") contém a quantidade total de saídas (depois da revisão do levantamento) consolidada no período para cada um dos itens de mercadoria considerados.*

*Assim, como se pode observar do demonstrativo de fl. 590, parte dos itens inventariados, e cuja movimentação apresentava diferença de estoques, passou a não mais apresentar diferença, o que resultou na redução da base de cálculo do valor lançado a título de omissão de saídas, em 2007 (lançado pelo autuante), de R\$ 442.043,11 (folha 02) para R\$ 435.392,68. Tal revisão reduz o tributo exigido de R\$ 75.147,33 para R\$ 74.016,76.*

*O mesmo se deu com relação ao exercício de 2008, pois parte dos itens inventariados passou a não mais apresentar diferença de estoques, o que resultou na redução da base de cálculo do valor lançado a título de omissão de saídas, em 2007 (lançado pelo autuante), de R\$ 2.068.748,29 (folha 02) para R\$ 2.063.013,60 (folha 591). Tal revisão reduz o tributo exigido de R\$ 351.687,21 para R\$ 350.712,31.*

*Assim, efetivei a revisão do lançamento, corrigindo a distorção relativa à inversão dos CFOP's 5.117, 6.117, 5.922 e 6.922, tomando por base, apenas, os itens inventariados com acusação de diferença de estoques, conforme foi alegado pelo contribuinte. Quanto ao atendimento à solicitação descrita na letra "b" da intimação expedida (formação e desagregação de kit's), acima citada, a autuada fez a entrega da documentação acostada aos autos (fls. 564 a 574).*

*Analizando a documentação referida, é possível notar que a empresa, no preenchimento das notas fiscais, no período fiscalizado, fez uso de descritivos que envolviam uma universalidade de itens, tais como "KIT PARA ...", ou "CONJUNTO ...", fato que pode comprovar em análise do seu catálogo de produtos onde existem vários tipos de "KIT", bem como diversos "CONJUNTOS".*

*Dentre os itens que apresentaram diferença de estoque (omissão de saídas), não foi registrado, em 2007, nenhum com tais descrições (fl.590). Já no que se refere ao exercício de 2008, foram registradas diferenças relativas aos*

itens “CONJUNTO DE 01 BOMBA SP-215-2-AAR”, “CONJUNTO DE 01 BOMBA SP-215-2-AAR” e “CONJUNTO SISTEMA DE PRESSURIZACAO GRIJNDFOS CHN4-40 EL”, cujos montantes equivalem (somados) a R\$ 222.826,30 da base de cálculo total apurada neste exercício. Ou seja, dos R\$ 350.712,31 que foram apurados de ICMS, em 2008 (com base nesta revisão), R\$ 37.880,47 (10,8%) correspondem a diferenças de estoque relacionadas aos itens com descrição “universal”.

Considerar as informações de formação de kits no levantamento de estoque importa refazer toda a auditoria fiscal, esforço que foge ao escopo da presente diligência e que somente poderia ser levado a termo pelo próprio autuante, o qual dispõe de todo o banco de dados que deu origem à movimentação dos produtos da empresa. Dispõe, inclusive, de melhores condições para avaliar a conveniência em inserir, ou não, tais itens no levantamento quantitativo de estoque, sem perder a coerência com os critérios de agrupamento dos demais itens.

Penso, contudo, que não há elementos confiáveis com base nos quais seja possível inserir tais itens no levantamento quantitativo, pois os documentos fiscais emitidos à época não continham nenhum detalhamento acerca dos componentes que faziam parte de cada um desses universos referidos. Tal informação é de posse exclusiva do estabelecimento autuado, que ficaria, assim, “livre” para produzir a informação que mais atenda a sua conveniência, vulnerabilizando o procedimento fiscal e, consequentemente, esvaziando-o de sentido.

Concluo, assim, a diligência solicitada, com a correção da inversão dos CFOP’s, bem como, comprovada a utilização de descritivos genéricos, nos documentos fiscais emitidos em 2008.

Sumeto o resultado à consideração do relator solicitante.”

O autuado apresenta manifestação acerca do Parecer ASTEC 11/2015 (fls. 596/601). Lembra que na solicitação do órgão julgador, o diligente deveria averiguar:

- Inversão de CFOPS, nas operações de venda para a entrega futura. (Verificado e procedido o pertinente ajuste).
- A questão da “formação de Kits” e “desagregação de Kits”. “Solicita-se que seja efetuada a revisão do lançamento em face dos aspectos suscitados pelo autuado.” (O auditor designado não se desincumbiu deste mister).
- “Caso os elementos constantes nos autos não sejam suficientes, recomenda-se que seja intimado o contribuinte para apresentar os demonstrativos, arquivos ou outros documentos que se fizerem necessários, concedendo-se nesse sentido o prazo de 30 dias, caso em que, juntamente com a intimação, deverá ser fornecida ao autuado cópia do presente despacho.”

Sobre o “Item 2”, de enorme repercussão no lançamento fiscal, diz que, basicamente, a autuação se fundou no não reconhecimento pela fiscalização da existência das operações de “formação de Kits” e “desagregação de Kits” no universo de atividades da autuada. Neste sentido, parte do relatório do Parecer do Auditor da ASTEC para fazer as seguintes conclusões:

**PRIMEIRA CONCLUSÃO:** O Auditor identificou as operações relacionadas na universalidade de itens constante do período fiscalizado. Destaca trechos do aludido Parecer.

**SEGUNDA CONCLUSÃO:** Ainda que apenas tivesse procedido uma análise superficial nos itens arrolados como omitidos, considerando apenas a nomenclatura kit ou conjunto como determinante para existência das operações (critério insuficiente para a efetividade da sua análise), o auditor revisor identificou em 2008 diferenças de estoque relacionadas a estes itens. Destaca o trecho da afirmação fiscal: “Dentre os itens analisados que apresentam diferença de estoque (omissão de saídas), não foi registrado, em 2007, nenhum com tais descrições (folha 590). Já no que se refere ao exercício de 2008, foram registrados diferenças relativas aos itens “CONJUNTO DE 01 BOMBA SP-215-2-AAR”, “CONJUNTO DE 01 BOMBA SP-215-2AAR” e “CONJUNTO SISTEMA DE PRESSURIZAÇÃO GRUNDFOS CHN4-40 EL”, cujos montantes equivalem (somados) a R\$ 222.712,31 da base de cálculo total apurada neste exercício. Ou seja, dos R\$ 350.712,31 que foram apurados de ICMS, em 2008 (com base nesta revisão), R\$ 37.880,47 (10,8%) correspondem a diferenças de estoque relacionados os itens com descrição “universal”.”

**TERCEIRA CONCLUSÃO:** Garante que o Auditor revisor encontrou indícios suficientes para constatação da existência e influência das não consideradas “operações de formação e desagregação de kits”, e não procedeu à revisão do lançamento, conforme solicitou o órgão julgador.

QUARTA CONCLUSÃO: Acusa que o Auditor Fiscal revisor se desqualifica para a realização da sua designação, deixando claro que a conferência documental e revisão da auditoria fiscal, é elemento de prova fundamental para elidir a questão em favor do contribuinte, Destaca trecho do aludido Parecer.

QUINTA CONCLUSÃO: Salienta que mesmo sem proceder as análise em relação às quais fora designado pelo órgão julgador, o preposto da ASTEC emite juízo de valor, em forma de opinião não fundamentada, o que não o qualifica para o cumprimento de nova diligência fiscal. Destaca o seguinte trecho do Parcecer ASTEC: *“Penso, contudo, que não há elementos confiáveis com base nos quais seja possível inserir tais itens no levantamento quantitativo, pois os documentos fiscais emitidos à época não continham nenhum detalhamento acerca dos componentes que faziam parte de cada um desses universos referidos. Tal informação é posse exclusiva do estabelecimento autuado, que ficaria, assim, “livre” para produzir a informação que mais atenda a sua conveniência, vulnerabilizando o procedimento fiscal e, consequentemente, esvaziando-o de sentido”.*

SEXTA CONCLUSÃO: Declara que o auditor corrobora a existência de indícios que por si só justificavam a análise e revisão profunda da auditoria fiscal. Destaca o seguinte trecho: *“Concluo, assim, a diligência solicitada, tendo corrigido a inversão dos CFOP's, bem como, comprovado a utilização de descriptivos genéricos nos documentos fiscais emitidos em 2008.”*

Concluiu o autuado que a auditoria precisa ser refeita e que não se furtaria a prestar esclarecimentos técnicos que apontem para a derrocada do esforço fiscal que culminou no indigitado lançamento de ofício. Diz que, por alguma razão, o Auditor autuante deixou de consignar entre os CFOP,s considerados para o levantamento quantitativo os códigos 5.926 e 1.926, referentes a composição e decomposição de kits, os quais são componentes da universalidade de operações da Sociedade. Diz que o programa não fora parametrizado para *enxergar* tais operações entre aquelas abrangidas nas operações do contribuinte (DOC 02), o que comprometeu todo o procedimento de levantamento quantitativo de estoque.

Diz que em se tomando como premissa que os CFOP 5.926 indicam a saída do item para formação de um novo produto e o CFOP 1.926 indica o produto que foi formado por agregação ou desagregação, além da especificidade das operações com Kits ou conjuntos, todos os produtos apontados na suposta omissão de entradas são formados a partir de itens constantes no estoque da sociedade e que, corretamente parametrizado o programa de checagem, tais operações, poderiam ser perfeitamente identificadas pela Auditoria Fiscal.

Apresenta planilhas demonstrativas de composição ou decomposição dos itens quando da agregação ou desagregação de conjuntos ou kits por operação, identificando cada item por sua descrição e valor unitário, acompanhado da indicação da Nota Fiscal pertinente (CFOP 5.92 ou 1.92), DOC,s em anexo, constante apenas da mídia eletrônica por economia de recursos naturais.

Pede que seja procedida uma nova diligência (por outro Auditor da ASTEC) para reanálise dos antigos e novos documentos, agora colacionados.

Nova manifestação do Auditor Fiscal autuante (fls. 619/621). Sobre as Supostas inversões de CFOP,s de saídas 5.117 e 5.922, diz que, no caso do presente Auto de infração, a assertiva jurídica de *“na dúvida pró réu”* pertence a quem acusa (o fisco). Assim, as provas documentais que forem juntadas aos autos pela autuada devem ser claras, transparentes e induvidosas.

Assinala que a apresentação de uma Nota Fiscal que, supostamente, seria de simples faturamento e que, no entendimento da autuada, deveria ser excluída do levantamento, requer que a respectiva Nota Fiscal de Saída real, que não havia sido considerada no levantamento fiscal por estar com o código de operação errado, seja apresentada também; o registro das duas notas no livro fiscal próprio deve ser comprovado. Reitera que as duas notas fiscais são rigorosamente as mesmas e o resultado do levantamento quantitativo não sofreria nenhuma alteração.

Sobre as operações de agregações e desagregações, reitera sua tese que é imprescindível a comprovação inequívoca das aquisições regulares das *partes do produto originalmente* no CFOP

1102 e depois no CFOP 5926 *de baixa do estoque*. Diz que todas as Notas Fiscais envolvidas devem estar comprovadamente registradas nos Livros Fiscais próprios da empresa.

Reitera o resultado da sua diligência fiscal (fls. 432/457); discorre sobre o Parecer ASTEC 11/2015; sobre a manifestação do autuado, confrontando os dados apurados na sua diligência fiscal e aquela concluída pela ASTEC.

Pede o julgamento pela Procedência Parcial, no valor de R\$426.804,29.

O PAF é convertido numa terceira diligência (fls. 625/628). Observa o relator dos autos que a revisão anterior foi feita apenas no tocante à inversão dos CFOPs 5.117, 6.117, 5.922 e 6.922, nos termos a seguir:

*"Porém, quanto à solicitação, na referida diligência, relativa à formação e desagregação de itens, diz o revisor que a empresa fez a entrega da documentação acostada às fls. 564/574, e, analisando essa documentação, é possível notar que a empresa, no preenchimento das Notas Fiscais, fez uso de descritivos que envolvem uma universalidade de itens, tais como "Kit para...", ou "Conjunto...", fato que pode comprovar em análise do seu catálogo de produtos onde existem vários tipos de "Kit", bem como diversos "Conjuntos".*

*Informa que, dentre os itens que apresentam diferença de estoque por omissão de saídas, não foi registrado em 2007 nenhum com tais descrições (fl. 590), mas no exercício de 2008 foram registradas diferenças relativas aos itens "Conjunto de 01 Bomba SP215-2-AAR", "Conjunto de 01 Bomba SP-215-2-AAR" e "Conjunto Sistema de Pressurização Grundfos CHNA-40 EL", cujos montantes equivalem, somados, a R\$ 222.826,30 da base de cálculo total apurada em 2008. Ou seja, dos R\$ 350.712,31 que foram apurados de ICMS em 2008, com base na revisão então efetuada, R\$ 37.880,47 (10,8%) correspondem a diferenças de estoque relacionadas aos itens com descrição "universal".*

Pede o relator que a ASTEC determine a revisão do lançamento por auditor lotado nessa Assessoria ou pelo próprio autuante, no sentido de intimar o contribuinte para que ele informe: a) no caso da formação de kits, quais os componentes (descrição e quantidade) são empregados em tal procedimento, em relação a cada kit formado; b) no caso da desagregação de kits, quais os bens resultantes da desagregação (descrição e quantidade), relativamente a cada kit desagregado.

A assistente do Conselho/ASTEC encaminha o PAF para a repartição competente (fl. 630).

O Auditor Fiscal, responsável pelo feito, apresenta nova manifestação (fl. 633).

Pontua que no demonstrativo de débito referente ao exercício de 2007, cópia anexa, constante das fls. 126 do Processo Administrativo Fiscal 206948.0006/12-0, não existe nenhum item de mercadoria com descrição de "Kit", não havendo nada a perquirir neste exercício. Apresenta demonstrativo de débito totalizando R\$75.147,33 (fl. 634).

Diz que quanto aos demonstrativos de débito referentes ao exercício de 2008 (cópias anexas), tanto no originalmente elaborado, como no retificador, constantes das fls. 255/256 e 462/463, respectivamente, consta apenas um item de mercadoria com a descrição de "Kit", o produto código 00000000040553 - KIT CHAMINE FACIL EXAUSTAO P AQUEC GAS DIAM 110 MM, e dele, o fisco reclama a importância de R\$ 13,15. Apresenta configuração para o aludido produto (fl. 633).

Destaca que a quantidade de 1,000 Kit foi adquirida em operação interna (CFOP-1202) do fornecedor com CNPJ/CPF de 00.054.674/6625-91, espelho da Nota Fiscal anexo; e, a quantidade de 12,000 Kits foi adquirida em operação interestadual (CFOP-2102) do fornecedor KOMLOG IMPORTACAO LTDA, CNPJ 06.114.935/0005-09, espelho da nota fiscal, igualmente anexo. Apresenta demonstrativo de débito totalizando R\$351.656,96 (fls. 635/638).

O autuado apresenta nova documentação, à fl. 641 e, novamente, à fl. 652.

Em nova peça informativa, ainda em atenção à solicitação da diligência fiscal, de fls. 625/628, o Auditor Fiscal apresenta sua manifestação (fls. 768/785).

Relata o diligente que o autuado apresentou novas planilhas e nova documentação.

Primeiro: sobre as Notas Fiscais nºs 232.799, de 18/12/2008; e, 233.445, de 30/12/2008, diz que tais Notas Fiscais se referem à alegada inversão de CFOP,s 5.117 e 5.922, já devidamente analisada na diligência fiscal de fls. 445 e 446.

Destaca os comentários feitos pelo contribuinte (fl. 341) acerca dessas duas notas fiscais. Aduz que, com a juntada de tais notas fiscais, fica claro o seu acerto na recomendação para que o relator fizesse uma leitura atenta: ou seja, excluir do levantamento fiscal a Nota Fiscal nº 232.799 e incluir a Nota Fiscal nº 233.445, não alteraria quantitativamente o resultado do item em questão, pois, nas duas Notas consta a mesma quantidade de 2,000 unidades.

Segundo: a Nota Fiscal nº 212.145, de 14/01/2008, onde aparece o produto código 00000000034220, que não consta do demonstrativo de débito do ICMS - Exercício de 2008, e dele o Fisco não está reclamando diferença alguma de imposto. Não tem serventia alguma para análise da fiscalização.

Terceiro: a Nota Fiscal nº 233.524, de 30/12/2008, se refere à alegada inversão de CFOP,s 5.117 e 5.922, que já havia sido analisada, na diligência Fiscal de fl. 445, tendo recomendado ao relator leitura atenta, conforme transcrita na informação fiscal anterior.

Reitera que a juntada aos autos dessa Nota Fiscal, neste momento, não altera em nada a análise transcrita acima.

Quarto: as Notas Fiscais nºs 192916, 197996, 208775 e 199129, emitidas no exercício de 2007; bem como as Notas Fiscais nºs 211374, 211756, 214178, 217956, 220205, 221307, 221796, 222756, 223299, 223537, 223697, 224679, 225365, 225649, 225931, 228060, 228061, 229522 e 233377, emitidas no exercício de 2008, todas com CFOP 1926 - lançamentos efetuados a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de "kit" ou de sua desagregação, mas, que a fiscalização não teria considerado essas Notas Fiscais no Levantamento Fiscal.

Quinto: as Notas Fiscais discriminadas, emitidas nos exercícios de 2007 e 2008, todas com CFOP 5926 - Lanç. efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de "kit" ou de sua desagregação, mas, que a fiscalização não teria considerado tais notas fiscais no levantamento de estoques.

Defende o Auditor Fiscal que simples planilha, desacompanhada do respectivo documento fiscais nela listado, não vale como comprovação das alegações defensivas e, em virtude disso, a fiscalização exigiu da autuada a apresentação dos originais das respectivas Notas Fiscais.

Admite que a autuada apresentou em 15/03/2016 (fls. 652/654), os originais das Notas Fiscais discriminadas nos itens quarto e quinto mencionados acima, conforme documentos acostados aos autos (fls. 655/767). Tais notas fiscais foram todas incluídas no levantamento.

Em relação ao exercício de 2007 (fls. 770/773), incluiu as operações com CFOP,s 1926 e 5926, refez os demonstrativos de débito, apurando um valor remanescente de R\$2.891,02.

Em relação ao exercício de 2008 (fls. 773/782), após a apresentação das notas fiscais de fls. 677/767, incluiu as operações com CFOP,s 1926 e 5926, refez os demonstrativos de débito, apurando um valor remanescente de R\$53.624,30.

Explicou que com a inclusão das Notas Fiscais, ora apresentadas, vários itens de mercadorias deixaram de apresentar omissões, o que explicou a redução procedida. Explicou que os novos Papéis de Trabalho retificadores foram elaborados e entregues à autuada gravados em mídia, sob forma de arquivos eletrônicos, na forma prevista no Art. 121-A do RPAF.

Aplicou ainda os efeitos da Instrução Normativa 56/2007, reduzindo as exigências, em 2007, para R\$2.884,95 e, em 2008, para R\$53.441,98, totalizando R\$56.326,93.

Relatório consolidado das omissões foi acostado aos autos (fls. 791/797).

Em nova manifestação (fl. 804), o contribuinte diz que algumas notas fiscais não foram consideradas na fiscalização. Relaciona tais documentos (fls. 805/808). Diz que notas fiscais de

CFOP 5922 e 5117 tiveram saídas consideradas com o CFOP 5117, enquanto a empresa considerava com o CFOP 5922. Diz ainda que, em alguns casos, as notas fiscais de "*faturamentos para entrega futura*" ocorreram em um exercício, enquanto a efetiva entrega do material foi feita no exercício seguinte, o que gerou as omissões no trabalho fiscal. Diz que tais notas fiscais de entrega no ano seguinte foram apensadas ao processo para comprovação da conclusão da operação.

Em uma nova manifestação (fls. 865/867), o Auditor Fiscal reconheceu a procedência das alegações defensivas, a pertinência dos documentos acostados pelo autuado, apurando um débito remanescente, em 2007, de R\$1.245,51; para o exercício 2008, de R\$1.418,93.

Considerando a aplicação dos efeitos da Instrução Normativa 56/2007, a exigência foi reduzida, em 2007, para R\$1.242,90 e, em 2008, para R\$1.414,11, totalizando R\$2.657,01.

O autuado faz o recolhimento do valor remanescente correspondente, conforme DAE acostado aos autos (fls.877/878).

O Auditor Fiscal apresenta suas considerações acerca do pedido de diligência efetuado pela primeira junta de julgamentos fiscais (fls. 879/880).

É o relatório.

#### VOTO

O presente Auto de Infração exige a falta de recolhimento de ICMS, no valor total de R\$426.834,54, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, nos exercícios fechados de 2007 e 2008, constatada a partir das diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre o montante das operações de entrada, a de mercadorias tributadas, no entendimento que o *sujeito passivo, ao deixar de contabilizar tais entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.*

Fundamentou o lançamento de ofício, omissão de saídas tributadas presumidas, o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, nos termos do § 3º, do art. 2º do RICMS/97 e, em se tratando de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, a Auditoria foi elaborada de acordo com a Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização desse tipo de ação fiscal. Exercícios apurados: 2007 (R\$75.147,33) e 2008 (R\$351.687,21), com multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Preliminarmente, pede o autuado a nulidade da autuação, sob o argumento que foram feridos os princípios da equidade, legalidade, certeza do lançamento, segurança jurídica. Requer diligência.

Em face de tais pressupostos, rejeito o pedido de nulidade solicitado pelo contribuinte autuado, sob o juízo que foi ferido um conjunto de princípios que informam a garantia dos direitos do contribuinte, na apuração da verdade tributária, entre eles, a equidade, legalidade, certeza do lançamento, segurança jurídica, não confisco, capacidade contributiva, materialidade e outros corolários lógicos de tributação. 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.

Diante da necessidade de esclarecer os fatos controversos, o órgão julgador determinou a realização de diligência fiscal, em diversos momentos processuais, justamente, em atenção ao devido processo legal. Os ajustes, correções, revisões procedidos, com esteio nos documentos, provas trazidos aos autos ou pela correta aplicação da legislação pertinente ao caso em análise, além da exclusão de lançamentos em equívocos, tal dinâmica, contando com o acompanhamento e participação do contribuinte autuado, comprova plena e claramente o respeito aos direitos da ampla defesa, do contraditório, e em perfeita harmonia com a busca da verdade material, princípios caros ao direito tributário. Não há falar, portanto, em nulidade, nos presentes autos.

Por outro lado, inverossímeis e inaceitáveis as críticas pessoais, expressões des cortês e injuriosas, eivadas de subjetivismo, manejadas pelo sujeito passivo, em relação ao trabalho de inspeção, verificação e diligência elaborado por preposto da Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda do Estado - ASTEC. Considero tais termos riscados dos autos, a teor do art. 162, RPAF BA.

No mérito, trata de lançamento de ofício para exigir a falta de recolhimento do ICMS, constatado a partir da presunção de omissão de saídas, pela apuração de diferenças das operações de entrada, em levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no valor total de R\$426.834,54, nos exercícios 2007 e 2008, examinado de acordo com a legislação que rege a matéria, em especial, a Portaria 445/98.

Os demonstrativos que amparam a exigência constam acostados aos autos (fls. 10/267) e de forma integral, encartados na mídia CD (fl. 270).

Nas razões, argumenta, inicialmente, o sujeito passivo que a fiscalização reduziu a Auditoria de Estoques a uma mera checagem eletrônica, sem confirmar o procedimento com a documentação fiscal de suporte das operações de entrada e saída das mercadorias e inventário físico; admite que errou na utilização dos códigos das operações que envolvem movimentação dos estoques.

O Auditor Fiscal, no primeiro momento, confirmou a existência dos itens incorretos, que os códigos são associados ao roteiro de estoques, representam movimentação real dos estoques e o Regulamento do ICMS não estabeleceu procedimento padrão para desagregação ou agregação de produtos para a formação de novos kits de produtos.

Diante dos óbices e lacunas apresentados para a solução da lide, o processo administrativo Fiscal - PAF foi encaminhado para diligência, em vários momentos processuais, a cargo do próprio Auditor Fiscal autuante e de membro da ASTEC, resultando a apuração das atípicas operações de agregações e desagregações, reiterando a imprescindibilidade de comprovação das aquisições e baixa regulares dos produtos e/ou suas partes.

Após a primeira diligência fiscal, a exigência foi alterada para R\$426.804,29.

Diz o autuado que a Auditoria precisava ser refeita; não se furtaria em prestar esclarecimentos técnicos dos equívocos cometidos pelo Fisco que culminou no indigitado lançamento de ofício; alega que não foram consideradas no levantamento quantitativo de estoques, as operações com os códigos 5.926 (*saída do item para formação de um novo produto*) e 1.926 (*produto que foi formado por agregação ou desagregação*), referentes a composição e decomposição de kits. Diz que o programa não fora parametrizado para *enxergar* tais operações, dentre aquelas da universalidade da sociedade empresária, comprometendo todo o procedimento fiscal.

O autuado apresenta planilhas demonstrativas de composição ou decomposição dos itens (agregação ou desagregação de conjuntos ou kits por operação), identificando-os pela descrição e valor unitário, acompanhados da indicação das Notas Fiscais pertinentes. Deduz que devidamente parametrizado o programa de checagem dos produtos, tais operações poderiam ser perfeitamente identificadas pela Auditoria Fiscal.

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 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, agregação, desagregação dos produtos em "kit", notas fiscais de "faturamentos para entrega futura" emitida em um exercício, com a entrega do material no exercício seguinte e demais divergências, etc., são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para vendas de grande porte. Nesse sentido, caberia ao autuado laborar de

acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS, operacionalizando a melhor solução gerencial engendrada para facilitar o controle de seus estoques, possibilitando uma correta leitura, no momento do fechamento ou apuração desses estoques.

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.

Mesmo porque, o estabelecimento autuado agiu marginalmente do que dispunha a legislação do ICMS. As *"operações de formação e desagregação de kits"* precisavam ser devidamente qualificadas, previamente informadas e aptas a serem conferidas pelo Fisco. A diligência realizada pela ASTEC exarou Parecer aduzindo não ser possível alterar o levantamento quantitativo, pois os documentos fiscais emitidos à época não continham detalhes acerca dos componentes que faziam parte de cada produto.

Sabe-se que é direito de toda sociedade empresarial organizar e planejar as suas atividades de modo a obter a melhor eficiência operacional, estratégica, financeira, societária e tributária, sendo mesmo um dever dos administradores, sócios, procederem com devida diligência na busca de melhores resultados, cumprindo a função social da atividade empresarial (art. 170, I, CF 88).

A Lei 6.404/76 dispõe, inclusive, que o administrador deve empregar o cuidado de todo homem probo, na administração dos seus próprios negócios, exercendo as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e a função social da empresa. Dessa forma, é permitido o planejamento fiscal, a elaboração de negócios do contribuinte, na forma que melhor lhe aprovou, assumindo com liberdade o caminho financeiro, econômico, tributário que lhe parecer mais favorável, desde que não haja qualquer oposição à lei ou incidência em ato ilícito.

O contribuinte tem direito de adotar condutas que tornem menos onerosa, do ponto de vista fiscal, os negócios que realiza. Esse direito subjetivo, contudo, tem limite do ordenamento jurídico, de modo que haverá censura jurídica, onde esteja presente um comportamento ilícito.

Em síntese, diante de tais pressupostos, em face da decisão societária em operar com a saída de vários itens na formação de um novo produto (CFOP 5.926) ou do novo produto que foi formado por agregação ou desagregação (CFOP 1926), referentes a composição e decomposição de kits, em sendo esse modelo de arranjo, uma ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios, caberia ao próprio autuado trazer aos autos os elementos necessários em favor de suas alegações, provando a movimentação correta de cada item dos produtos considerados como *"omissão de entradas"*. no levantamento de estoque por espécie de mercadorias, uma vez que o contribuinte é quem tem o domínio desses elementos.

Nesse sentido, correta foi a posição adotada pelo Auditor Fiscal autuante, que rejeitou, seguidamente, as diversas planilhas ou demonstrativos invocados pelo contribuinte autuado, objetivando servir de suporte para as diferenças apuradas; acatou somente os apelos defensivos diante da apresentação dos originais das respectivas Notas Fiscais relativas aos itens incluídas no levantamento quantitativo de estoques e acostadas aos autos (fls. 655/767), provocando que vários itens de mercadorias não mais apresentassem omissões, dando azo à redução procedida. Considerando os efeitos da Instrução Normativa 56/2007, a exigência foi reduzida, em 2007, para R\$1.242,90 e, em 2008, para R\$1.414,11, totalizando R\$2.657,01.

Diante do exposto, o imposto lançado, inicialmente, no valor de R\$426.834,54, resta caracterizado em parte, no valor de R\$2.657,01. O Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE.

É como voto.

## 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 206948.0006/12-0, lavrado contra **TERWAL MAQUINAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.657,01**, acrescido da multa 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR