

**A. I. Nº** - 206896.0919/13-9  
**AUTUADO** - FOXTROT COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - OTHONIEL SANTOS FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ/VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 08.01.2018

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0156-02/17**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O fato dos arquivos magnéticos apresentarem inconsistências insuperáveis torna o levantamento realizado imprestável para qualquer fim, diante da insegurança jurídica quanto a apuração dos valores. Infração nula. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE APRESENTAÇÃO QUANDO REGULARMENTE INTIMADO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Diante do fato do autuante ter tomado como base para a imposição de multa os arquivos magnéticos com inconsistências, a infração é nula. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 27 de dezembro de 2013, reclama crédito tributário no valor de R\$50.184,73, além de multa de 70%, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **04.05.04.** Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base da presunção de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

Assim informa o autuante *“A auditoria de estoques foi realizada com a utilização dos arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte e resultou em omissões de saídas no valor de R\$ 41.224,57 (quarenta e um mil, duzentos e vinte e quatro reais e cinquenta e sete centavos), que persistirá para efeito de cobrança, caso haja redução do valor da autuação sendo o referido valor das omissões de entradas inferior ao das saídas, totalizando R\$ 49.427,32, além da multa de 70%, para ocorrência no exercício de 2009”.*

Infração 02. **16.12.15.** Deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações insertas nos arquivos magnéticos Sintegra e os valores constantes nas DMAS, conforme planilha anexa, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$ 757,41, no exercício de 2009.

Tempestivamente, por intermédio de seus advogados, a empresa apresentou defesa (fls. 61 a 70), na qual argumenta, inicialmente, a nulidade do mesmo, diante do fato de que na infração 01 se, constata que o Auto de Infração, tal como foi lavrado, não possui qualquer condição de se sustentar, haja vista sua inadequação à legislação e consequente nulidade, consoante se extrai do artigo 18, inciso IV, “a”, do RPAF/99 segundo o qual é nulo o lançamento de ofício que *“não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”*,

situação que assevera ocorrer com o Auto de Infração ora guerreado em virtude da total insegurança trazida por si.

Aponta que a falta de segurança da autuação decorre de não poder a Fiscalização simplesmente efetuar o lançamento do imposto apenas com base nos arquivos do SINTEGRA, que, apesar de estarem condizentes com a realidade fiscal da empresa autuada, não são absolutos para fins apuração de eventuais irregularidades fiscais, e ademais, ainda que identificadas inconsistências nos arquivos magnéticos, caberia ao Autuante verificar toda a documentação fiscal, máxime quando foi devidamente requisitada e entregue dentro dos prazos legais.

Diz que a partir do momento em que a Fiscalização Estadual requisitou os seus documentos fiscais, mas não se dispôs a analisá-los, especialmente o Livro de Registro de Entradas de Mercadorias, de Apuração do Imposto, de Registro de Saídas e de Registro de Inventário, não poderia simplesmente lançar o imposto devido por presunção, ou seja, não poderia basear-se somente nas informações do SINTEGRA para o lançamento do tributo, pois deveria verificar os demais documentos fiscais a fim de concluir se realmente existiam diferenças a serem recolhidas, o que a leva a concluir que o autuante não procedeu com a fiscalização como deveria, já que mantém em perfeita ordem toda a sua escrita fiscal, bastando ter assinalado um prazo razoável para que a mesma pudesse corrigir qualquer eventual informação incorreta ou que supostamente evidenciasse qualquer irregularidade.

Garante, pois, restar impedida a autuação como foi efetuada, uma vez que diante da verificação de supostas inconsistências nos arquivos magnéticos, deveria proceder à verificação do restante da documentação, ainda que por amostragem, a fim de verificar a real existência destas inconsistências.

Reitera que se a Fiscalização teve acesso a todo o documentário fiscal, mas apenas realizou a auditoria com base nos arquivos magnéticos, reputando-os posteriormente com omissões ou inconsistências, o que não condiz com a realidade, deveria verificar, principalmente, o Livro de Inventário, bem como do livro Registro de Entrada e Saída de Mercadorias, e o lançamento de eventuais diferenças do imposto somente seria possível caso o restante da documentação da Impugnante contivesse inconsistências que levassem ao recolhimento a menor do imposto, porém, como sequer foi analisada, entende que não seria possível o lançamento de diferenças de ICMS tal como se efetuou na presente autuação.

Daí entender ser a fiscalização realizada na presente ação fiscal, neste ponto, incorreta e insegura, pois a descrição dos fatos não condiz com a realidade, restando ausente os requisitos da descrição clara e precisa do fato. Se em uma autuação não constarem elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração, não se poderá deixar de anulá-la, para que outra seja formalizada em seu lugar, escoimada destes vícios, pretendendo, portanto, a possibilidade de uma ampla defesa, que é um direito seu e que foi gritantemente negado nesta ação fiscal. E se não há a ampla defesa, por omissão do lançamento, este deve ser anulado, respeitando-se, assim, o primado da segurança jurídica.

Traz decisão do CONSEF em caso análogo ao presente, transcrevendo a Ementa do Acórdão JJF 0324-04/04, requerendo, em face da total insegurança trazida pelo Auto de Infração guerreado, a declaração de nulidade absoluta do Auto de Infração, com fulcro no artigo 18, inciso IV, “a”, do RPAF/99.

Aborda, a seguir, acerca da improcedência do lançamento, visto que a infração apontada trata de suposta falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, chegando a Fiscalização Estadual a tal conclusão baseando-se na presunção de que, ao deixar de contabilizar certas entradas de mercadorias, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não declaradas, sendo apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no qual foram analisados somente os dados constantes dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, apesar do fornecimento de todos os demais

documentos fiscais, tais como Livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, Livro de Registro de Entradas de Mercadorias, Livro de Registro de Apuração do ICMS, Livro de Registro de Saídas de Mercadorias, Livro Registro de Inventário, mediante prévia intimação, restando informado como fato gerador (data de ocorrência) 31/12/2009, tal como se a Fiscalização Tributária não tivesse meios de apurar corretamente os meses fiscalizados.

Reafirma não ter praticado qualquer irregularidade, muito menos deixado de efetuar o pagamento do ICMS devido em suas operações de saídas de mercadorias e conforme se verifica dos documentos anexos (livro de Registro de Entradas de Mercadorias, livro de Registro de Saídas de Mercadorias e Notas Fiscais de Entrada e Saída), e o levantamento fiscal abrangeu apenas o mês de Junho de 2009, e não todo o exercício de 2009, como pode-se inferir da autuação, e se lhe foi possível detectar que todas as operações indicadas no levantamento fiscal referem-se apenas ao mês de junho de 2009, também seria possível à Fiscalização Tributária apurar a correção da sua escrituração fiscal e verificar a ausência de infração.

Aduz ter incorrido em erro quando da fiscalização que antecedeu a lavratura do Auto de Infração ora combatido, identificando inconsistências inexistentes, provavelmente, decorrente de análise superficial dos documentos apresentados, já que mantém os seus registros fiscais sempre em dia, e mediante análise comparativa entre o Demonstrativo de Apuração de Estoque anexo ao Auto de Infração e os livros Registro de Entrada e Saída, verifica que todas as mercadorias constantes no Demonstrativo em que se baseou o Autuante foram devidamente registradas no Livro de Registro de Entrada, e, posteriormente, no Livro de Registro de Saídas, e todas se referem ao mês de Junho de 2009.

Por tal razão, diante da ausência material da situação de “*entrada de mercadorias não registradas no estabelecimento*” garante restar descaracterizada a presunção de que as supostas mercadorias não registradas haviam sido adquiridas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias não declaradas, e, por conseguinte, a ausência de recolhimento do ICMS relativo a tais operações.

Observa, ainda, que a Infração 01 se baseia nesta premissa para materializar a cobrança do crédito tributário, ou seja, tem por fundamento a presunção da entrada de mercadorias não registradas no estabelecimento, no entanto, repete, tal fato não corresponde a realidade, uma vez que, pelos documentos disponibilizados, todas as mercadorias constantes no Demonstrativo de Apuração de Estoque anexo ao Auto de Infração foram devidamente registradas nos Livros Fiscais do contribuinte e deste modo, tendo em vista a inexistência de qualquer irregularidade nas operações realizadas durante o período objeto da Fiscalização Estadual, pugna pela improcedência do lançamento, e, conseqüentemente, pela extinção do crédito tributário nele materializado.

Requer a realização de diligência contábil e fiscal, especialmente de seu Livro de Inventário do mês de Junho de 2009, dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, bem como das cópias das notas fiscais objeto das supostas divergências, na forma do artigo 7º, § 2º, do RPAF, com o propósito de comprovar, definitivamente, todas as suas alegações, ressaltando que a referida diligência revela-se essencial ao perfeito julgamento do Auto de Infração, e, para isso, deve ter por escopo a comprovação das informações fiscais trazidas pelo respeitado Autuante, elucidando as respostas aos questionamentos que faz, e se mostra imprescindível para a verificação das divergências apontadas pela Fiscalização, assegurando a observância aos direitos da Impugnante à ampla defesa e ao contraditório.

Salienta, neste ponto, que toda a sua documentação fiscal, tanto os livros quanto as notas fiscais, foram apresentados à Fiscalização e se encontra à disposição deste ilustre CONSEF, caso se faça necessário, e em referência aos incisos LIV e LV da Constituição Federal, ao tratar da distinção entre as garantias à ampla defesa e ao contraditório, traz doutrina representada pelo constitucionalista Alexandre de Moraes.

Reitera ser de fundamental importância a realização de diligência fiscal, a fim de que um Auditor Fiscal estranho ao feito analise as informações constantes não apenas dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, como também do livro Registro de Inventário e das notas fiscais, assegurando a plena observância aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, restando comprovado, ao final do processo, que não praticou qualquer omissão de entrada ou de saída de mercadorias, e ante todo o exposto, após a realização da diligência e constatação da veracidade das alegações aqui deduzidas, requer seja julgada improcedente a Infração 01.

Finaliza, solicitando que seja decretada a nulidade do lançamento, e caso assim não se entenda, requer a realização de diligência fiscal por reputá-la essencial à demonstração da improcedência do lançamento, a fim de demonstrar, ao final do processo, que não praticou qualquer omissão de entrada ou de saída de mercadorias, devendo ser extinto o crédito tributário materializado no Auto de Infração.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 318 a 334 destaca que a alegação de divergências entre as operações mercantis realizadas e aquelas registradas nos arquivos magnéticos SINTEGRA soam estranhas, haja vista ter provado a conduta do estabelecimento em descumprir deliberadamente as normas gerais aplicadas aos contribuintes em geral, reproduzindo as determinações referentes aos arquivos SINTEGRA.

Aponta, a seguir, as condutas praticadas pelo contribuinte, visando dificultar a fiscalização, quais sejam a utilização de códigos diferentes no ECF e nos arquivos magnéticos SINTEGRA, conforme requerida sua correção, uma vez que neste haviam códigos de quatorze dígitos, e naquele, treze dígitos, esclarecendo que a apuração dos estoques foi realizada com base em dados escriturados pelo contribuinte e insertos em seus arquivos, após os mesmos terem sido corrigidos.

Esclarece, ainda, que as divergências nos arquivos foram devidamente cotejadas com outras informações fiscais do sujeito passivo, apresentadas pelo mesmo, se reportando a e-mail recebido da empresa acerca da correção dos arquivos magnéticos, e o fato dos mesmos terem sido enviados em 03/04/2012 como se corrigidos estivessem, o que não ocorreu, tendo motivado, em 10/04/2012 emissão de nova intimação para que valores e quantidades referentes aos registros gerados pelos ECFs, bem como solicitando esclarecimentos acerca de alterações realizadas nos códigos dos produtos nos registros constantes na Memória Fita-Detalhe dos equipamentos emissores de cupons, programando nas mesmas códigos com treze dígitos, enquanto os registros dos arquivos magnéticos SINTEGRA possuíam quatorze dígitos, impossibilitando a fiscalização de detectar quais os produtos comercializados, o que ensejou nova intimação em 21/05/2012, reiterada em 01/06/2012, referente aos arquivos de 2008, que repercutiam em 2009.

Em auxílio a sua tese, assegura que tanto os fatos são verdadeiros que não foram fornecidos novos arquivos magnéticos pela empresa, e nas planilhas encartadas no lançamento, se encontram todos os elementos tais como os códigos dos produtos, estoques inicial e final, quantidades entradas e saídas, e todos os demais dados, e que as quantidades representam as verdadeiras práticas efetivadas pelo contribuinte.

Diz que caso a empresa desejasse realmente provar a existência de equívoco nas apurações, deveria ter preparado e enviado novos arquivos com os dados alegados verdadeiros, e não se posicionar contra o procedimento realizado sem aduzir as provas cabais.

Salienta não poder o sujeito passivo entender diferente o Convênio ICMS 57/95, nem criar regulamento tributário ao seu bel prazer, para atender seus interesses, não se opondo à realização de nova diligência desde que fundamentada em elementos de plena convicção, fornecendo elementos que se sustentem.

Após transcrever os artigos 824-F do RICMS/97 e 205 do RICMS/12, reafirma não ter o sujeito passivo deliberadamente retificado seus arquivos magnéticos, apesar de suas tentativas em contrário, não assistindo razão em suas alegações e as incorreções já apontadas nos mesmos.

Fala ser transparente que em nenhum momento quis a empresa cumprir a legislação, não tendo uma solução para os equívocos e erros no sistema, apesar do tempo decorrido entre a autuação e a informação fiscal, não tendo sido coligidas provas ao feito da correteza alegada na defesa, apesar das incansáveis solicitações.

Salienta ser o pedido de diligência feito pela defesa, descabido, diante do fato de que o sujeito passivo ter colocado dificuldades na busca da verdade material ao não apresentar os fatos verdadeiramente expressos nos dados dos arquivos magnéticos, sua obrigação, salientando que a empresa poderá tentar a qualquer tempo comprovar a sua correção, não tendo trazido prova de que não praticou os fatos imputados.

Intimada a tomar conhecimento da informação fiscal prestada (fl. 337), a empresa autuada retorna ao feito, se manifestando no sentido de que (fls. 340 a 347), reitera os argumentos defensivos anteriormente expostos, para a infração 01, diante do fato dos arquivos SINTEGRA serem a base para a autuação, o que traz fragilidade e insegurança para a mesma, desprezando os livros fiscais, o que acarretaria, no seu ponto de vista, nulidade absoluta do lançamento.

No mérito, nega o cometimento da infração 01, arguindo a sua nulidade, pelo fato de inexistir comprovação alguma de descumprimento de regras e normas pela empresa, rememorando que todas as autuações anteriores contra a empresa foram julgadas nulas pelo CONSEF, inclusive lavrados pelo mesmo autuante, trazendo decisão consubstanciada no Acórdão CJF 0392-12/14.

Manifesta opinião de que deveria o autuante verificar toda a sua documentação fiscal, não podendo lançar imposto por presunção, inclusive na informação prestada o mesmo não toca em nenhum momento no fato de ter analisado os livros fiscais da empresa.

Quanto ao quadro comparativo elaborado na informação fiscal, relativo aos códigos atribuídos aos produtos no ECF e nos arquivos SINTEGRA, menciona que os produtos ali relacionados sequer possuem correspondência, e ainda que fossem comparados os mesmos produtos, tal fato não impediria a atribuição de código diferente para a venda de produtos isolados, a exemplo de capas de violões e guitarras, pedaleiras, dentre outros, não merecendo, pois, guarida, tais argumentos, e ensejando a nulidade do lançamento.

Quanto ao mérito, aduz ser a infração 01 improcedente, diante do fato de que não praticou as irregularidades apontadas, sequer deixou de efetuar o pagamento do ICMS devido por suas operações, além do que o levantamento abarcou apenas o mês de junho de 2009 e não todo o exercício, inexistindo as omissões apontadas, e por esta razão pede a improcedência da autuação.

Em seguida, reitera a solicitação de realização de diligência fiscal, especialmente no Livro Registro de Inventário do mês de junho de 2009 e dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, além das notas fiscais das apontadas divergências.

O autuante, em nova intervenção no feito, diante da apresentação da manifestação do contribuinte, presta a sua informação (fls. 350 a 353), aduzindo já ter analisado e contestado as razões de defesa, tendo demonstrado a pertinência da autuação, reiterando ter analisado os livros fiscais do sujeito passivo fornecidos pela sua contabilidade, conforme intimação, tendo os dados do ECF sido extraídos durante a fiscalização, momento em que verificou que constavam códigos com treze dígitos, o que causou dificuldade para cotejar os mesmos com o código na nota fiscal de saída, com quatorze dígitos.

Conclui que para rebater os argumentos de cerceamento de defesa postos, aceita refazer os trabalhos de auditoria, caso o sujeito passivo ofereça novos arquivos magnéticos devidamente corrigidos, uma vez que as retificações realizadas nos mesmos não correspondem, consoante confissão, à realidade de quem respeita a legislação.

Todavia, diante do fato de nenhum novo arquivo ter sido ofertado, mantém a autuação.

Distribuído para instrução, o feito foi convertido em diligência (fl. 375), com o intuito de que fosse intimado o contribuinte a fim de que tomasse conhecimento dos arquivos MFD extraídos durante a fiscalização, nos quais, segundo o autuante, constavam os códigos de produtos com

apenas treze dígitos, ao passo que os documentos de saídas constavam catorze dígitos, além de apresentar arquivos magnéticos consistentes, a fim de que o autuante refizesse os trabalhos de fiscalização.

Foi solicitado, ainda, que após a conclusão de tais trabalhos, o autuante deveria entregar os demonstrativos e demais elementos de provas, caso constataste a manutenção da autuação, ainda que parcial, devendo ser reaberto o prazo de defesa e, na hipótese de apresentação de nova peça defensiva, a empresa autuada deveria de forma objetiva, pontuar e apontar as eventuais inconsistências no lançamento, oportunidade na qual voltando o feito ao autuante, este prestasse nova informação fiscal, nos termos do artigo 127 do RPAF/99, e, sendo o caso, elaborasse novos demonstrativos, os quais deveriam ser entregues ao sujeito passivo, com prazo de dez dias para sua manifestação.

Em 18 de julho de 2016, a empresa peticionou (fls. 379 a 382) no sentido de que, após breve resumo dos fatos até então ocorridos, diante do quadro elaborado pelo autuante em sua última intervenção no processo, relativamente ao suposto uso de dois códigos para as mesmas mercadorias, um com treze dígitos e outro com quatorze dígitos, esclarece que tudo não passou de um equívoco incorrido pela empresa responsável pelo seu sistema.

Menciona o fato de que, na forma da Ordem de Serviço que apensa, a empresa Totvs fez referência expressa ao tamanho dos códigos dos produtos nos cupons fiscais que emite, e diante de equívoco no sistema de sua responsabilidade, passaram de quatorze para treze dígitos, não merecendo guarida a assertiva do autuante de ser a autuada responsável pelas alterações nos códigos de produtos, com o fim de dificultar a fiscalização, tendo as diferenças apuradas entre os códigos dos ECF e os arquivos SINTEGRA decorrido tão somente de alteração promovida pela empresa responsável pelos sistemas, com o intuito de corrigir e melhorar os seus controles de estoque, e não camuflar suas operações, nem criar obstáculos à fiscalização.

Ressalta que qualquer dificuldade encontrada pela fiscalização não pode ser imputada a conduta negativa ou omissiva sua, vez ter fornecido todos os documentos que lhe foram solicitados pela fiscalização.

Diz, ainda, que apesar do fato de existirem dois códigos para os produtos, um com treze, e outro com quatorze dígitos, o que certamente dificultou os trabalhos fiscais, caso o autuante analisasse os livros fiscais apresentados, verificaria que inexiste diferenças a serem lançadas.

Em conclusão, reitera os pedidos de nulidade absoluta do Auto de Infração, bem como de realização de diligência fiscal para se constatar a improcedência do mesmo.

Acosta à fl. 386 cópia da Ordem de Serviço da empresa Totvs.

Às fls. 388 a 390 o autuante se reporta à diligência solicitada, esclarecendo que os demonstrativos com os produtos com códigos divergentes já haviam sido fornecidos em informação anteriormente prestada, não tendo a empresa apresentado qualquer arquivo magnético corrigido, visando possibilitar o reexame dos dados, objeto do questionamento do CONSEF, falecendo condições objetivas de se elaborar os demonstrativos pertinentes.

A empresa autuada, às fls. 396 a 397 volta a intervir no feito, aduzindo conhecer os arquivos MFD, inclusive se manifestou anteriormente acerca das divergências existentes, esclarecendo a questão, diante do equívoco incorrido pela empresa Totvs, responsável pelos seus sistemas de informática, tendo, inclusive, apresentado Ordem de Serviço da mesma na qual faz referência expressa a tais códigos dos cupons fiscais, que passaram a ser impressos em quatorze dígitos, e não mais treze.

Argumenta ter demonstrado não ter agido deliberadamente para dificultar o trabalho fiscal, o qual, reafirma, poderia ser realizado tomando como base os seus livros fiscais, oportunidade na qual se verificaria inexistirem as diferenças apontadas nos estoques.

Quanto à solicitação de apresentação de novos arquivos magnéticos consistentes, assevera não dispor de meios para corrigir as inconsistências identificadas nos arquivos SINTEGRA, em razão da falha incorrida em seu sistema operacional, conforme admitido pela empresa Totvs.

Finaliza, garantindo que, para elidir qualquer presunção equivocada da fiscalização, se compromete a apresentar planilhas contábeis que comprovariam a inexistência de diferenças nos seus estoques, no prazo de quinze dias.

Tal petição foi protocolada em 22 de maio de 2017 (fl. 395).

Em 07 de junho de 2017, a autuada protocola petição na qual afirma estar apresentando planilha relacionando todas as informações pertinentes às mercadorias movimentadas em seu estabelecimento, elidindo, assim, a presunção base da autuação, na qual relaciona todas as movimentações de mercadorias ocorridas no estabelecimento no mês de junho de 2009, cujas saídas foram registradas através de emissão de notas e cupons fiscais, indicando pormenorizadamente todos os produtos comercializados, com respectivos códigos, estoques inicial, entradas, assim como as saídas, e estoque final, que demonstram inexistir diferenças, reafirma.

Salienta que a mesma foi elaborada a partir dos dados apresentado pelo autuante, no qual pode verificar que houve lançamentos em duplicidade, devidamente destacados, os quais talvez tenham contribuído para a conclusão que entende equivocada da fiscalização.

Quanto ao fato de existirem diferentes códigos, com diferentes quantitativos de dígitos (13 e 14), aponta que a formação dos códigos dos produtos se dava através do sistema operacional da empresa Totvs, a qual procedeu uma alteração, incluindo mais um dígito que passou a incluir na composição do código, um novo algarismo correspondente a cor do produto, conforme tela copiada, relativa ao produto “violão clássico AC 10 Nylon”, marca Ashland, sendo esta a razão para as divergências anotadas na autuação.

Em mais uma intervenção, o autuante protesta pelo acolhimento *“da defesa interposta pelo autuado, haja vista que que o mesmo, embora regularmente intimado a apresentar Apresentação de arquivos magnéticos consistentes, dos Registros 60R, (itens de produtos), com 14 dígitos, pertinentes aos contidos nos ECFs, referentes aos exercícios fiscalizados, na forma do contido no Termo de Diligência...”*, o que não fez.

Informa ter intimado o contribuinte em 18 de julho 2016, na forma do documento que copia, todavia, decorridos meses da solicitação, somente neste momento a empresa após expirado em muito o prazo concedido para a realização do que foi requerido, age ao seu bel prazer.

Ato contínuo, afirma estar submetendo a apreciação dos julgadores o acolhimento da peça apresentada, e em caso positivo, entende ser pertinente, mais uma vez, o refazimento dos arquivos magnéticos SINTEGRA do período em questão, dessa vez, devidamente corrigidos.

Na sessão de julgamento, o advogado da empresa autuada compareceu realizando sustentação oral, na qual ratificou os argumentos defensivos postos no curso do processo.

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada, sendo a primeira decorrente da realização de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, e a segunda advinda de imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual inexistem questões preliminares a serem apreciadas, em sua

essência, relativo aos elementos formais, vez que aquilo que a defesa chama de nulidades, em verdade, são questões de mérito, e assim analisadas oportunamente.

Quanto ao argumento de cerceamento de defesa, posto na peça defensiva, não o acolho diante do fato de ter sido franqueada à empresa o acesso a todos os atos e elementos processuais, e o fato de ter praticado todos os atos possíveis para o exercício da sua defesa, prova disso é que neste momento analisamos o lançamento, diante das intervenções por ela feitas ao curso do processo.

Dessa forma, a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Por tais motivos, rejeito as preliminares aduzidas, vez que os elementos do feito não se configuram em qualquer dos elementos presentes no artigo 18 do RPAF/99, não havendo que se falar em nulidade, pois, como visto, foram obedecidos os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, inclusive o da razoabilidade e segurança jurídica, estando as infrações devidamente embasadas, descritas com precisão, e que dão segurança à autuação, motivo pelo qual não há que se falar em nulidade do lançamento em relação a fatos de natureza formal.

Quanto à solicitação de diligência, a mesma resta prejudicada, primeiro diante dos fatos da sua desnecessidade, tendo em vista que os elementos já contidos no feito se mostrarem suficientes para o seu julgamento, e segundo, pelo fato de, na busca da verdade material, e obediência aos demais princípios do processo administrativo fiscal, já ter sido realizada ao curso da instrução do processo.

Passo, pois, à análise da autuação, observando que os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante se encontram no lançamento, tendo sido devidamente verificadas, quando da elaboração do presente voto, frente aos argumentos trazidos pela empresa autuada.

No mérito, a infração 01 nada mais é do que consequência da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em relação ao qual, algumas observações são pertinentes.

Antes de qualquer comentário, entendo necessário pontuar que se exerceu de forma saudável e incessante a busca da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”*.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”*.



Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

Assim, sendo indispensável a aplicação da lei ao fato, imprescindível à administração o conhecimento da lei e da verdade factual. A aproximação desta verdade submete-se necessariamente a exigência da prova, a qual, lamentavelmente não veio aos autos de forma contundente.

A propósito, Sérgio André Rocha, (Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. fl. 162) ensina que o princípio da verdade material requer três exigências para sua efetivação: a) que se demonstre, com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; b) limitando-se a situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; c) sendo deferido às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações.

Alguns doutrinadores como Mário Pugliese (La Prova nel Processo Tributário, CEDAM, Dott. A. Milani, Padova, 1935) defendem a tese de que *“No processo tributário, estabelece-se uma situação peculiar, onde o devedor ao invés de encontrar-se na posição de réu para a satisfação do débito encontra-se na posição de autor, para obter a reforma do ato administrativo. Ele é obrigado, assim, a colocar diante do juiz os elementos aptos a demonstrar a erronia do lançamento executado pela administração”*, e em que pese o tempo de tal pensamento, o mesmo se mostra inteiramente atual e aplicável.

A denominada verdade material funda-se, pois, na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e se encontra disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento constante na infração 01, pode ser resumido a uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Dáí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame em questão, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, como dito, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Passando à análise objetiva dos fatos, a busca da verdade material foi incessantemente procurada, inclusive o feito convertido em diligência, a fim da que esta fosse alcançada, o que, à vista dos fatos já relatados se mostrou infrutífera, diante do fato da alegada e comprovada impossibilidade de se refazer os arquivos magnéticos por parte da empresa autuada, frente dos obstáculos técnicos colocados pela empresa responsável pelo seu sistema de informática e controle de estoque, do autuante não rebater, sequer abordar as inconsistências de seu levantamento apontada na última intervenção da empresa, frente a duplicidade existente em lançamentos de documentos fiscais, o que leva à conclusão de que o levantamento padece de vício que o macula e inquina com a nulidade, diante do fato do autuante ter tomado como parâmetro para a apuração dos valores lançados códigos que não guardam correlação, qual sejam os de treze dígitos e os de quatorze dígitos, e à vista dos levantamentos incluídos na mídia acostada ao feito, sequer ter feito agrupamento de produtos, o que o torna ineficaz, e faz com que a necessária segurança jurídica que a autuação deve possuir não se mostre presente no presente caso, o que permite a aplicação do teor do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, ainda em se tratando de presunção, como nos autos em questão, acolhendo, pois, a tese defensiva.

Isso diante do fato de o tributo só poder incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material, já abordado anteriormente. E esta prova não veio ao processo, diante da forma pela qual foram elaborados os levantamentos realizados pela auditoria.

Assim, à vista das dificuldades verificadas, em relação aos arquivos magnéticos, e a sua discrepância com os cupons fiscais, poderia o autuante ter realizado outros roteiros de fiscalização mais eficazes, optando, até mesmo pela adoção extrema de arbitramento da base de cálculo se fosse o caso. Não poderia, como fez, partir para a realização de um levantamento quantitativo nos moldes em que foi feito, ainda que reconhecendo as inconsistências existentes.

Tanto é assim que na sua última manifestação, o autuante reafirma seu propósito de refazer o levantamento, desde que de posse de arquivos consistentes, o que não se afigura possível, diante dos elementos coligidos pela autuada, decorrente da empresa de suporte de seus sistemas.

Se por um lado, a empresa autuada agiu erradamente ao não apresentar os arquivos magnéticos SINTEGRA sem inconsistências, nem retificá-los quando solicitado, como prevê a legislação, inclusive prevendo a sua apenação ao descumpri-la, por outro lado, na forma do artigo 42, inciso XIII-A, o autuante, da mesma forma não agiu corretamente ao efetuar um levantamento de estoque baseado em arquivos magnéticos inconsistentes, muito embora fizesse menção a tal fato, apesar de em outro momento de suas intervenções, asseverar que os arquivos magnéticos que serviram de base para a autuação se apresentavam inconsistentes e, desta forma, imprestáveis para fins de embasamento de qualquer auditoria.

Da mesma maneira, acolho a manifestação última do contribuinte, apesar da discordância do autuado, que a entende intempestiva, diante do largo lapso temporal decorrente da intimação realizada e a sua apresentação, pelo fato de que, conforme amplamente exposto anteriormente, no processo administrativo fiscal se buscar de forma velada a verdade material.

Por tais razões, julgo a infração 01 nula, ao tempo em que esclareço que tal posicionamento igualmente foi tomado por ocasião do julgamento do Auto de Infração 206896.0108/12-2 lavrado contra o mesmo contribuinte, pelo mesmo autuante, e em situação análoga à presente, o qual foi julgado nulo pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão JF 0008-05-13, decisão confirmada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF 0392-12/14, ao negar provimento ao Recurso de Ofício tendo sido, inclusive, tal fato mencionado pela defesa em suas intervenções no presente feito.

Da mesma maneira, no Auto de Infração 206896.0111/11-5 no qual contam mesmo autuante e autuada, na Infração 01, de igual teor daquela do presente, tendo inicialmente os arquivos magnéticos sido apresentados com inconsistência, após retificação foram refeitos os demonstrativos originais, e a infração julgada procedente em parte, através do Acórdão JF 0334-05/11, diante da redução ocorrida no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, sendo tal decisão confirmada através do Acórdão CJF 0370-11/12, que não acolheu o Recurso de Ofício interposto, o que prova que aflorando nos autos a verdade material, o desfecho do processo se apresenta diferente, tal como a sua decisão.

Já a infração 02, decorre da falta de entrega de arquivos magnéticos exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, conforme valores confrontados entre o somatório das operações insertas nos arquivos magnéticos SINTEGRA e os valores contidos nas DMAs conforme planilha anexa.

Enfatizo que em momento algum, a defesa se insurgiu contra esta infração, atacando, em todas as suas intervenções ao curso deste longo processo, apenas e tão somente a infração 01.

Tal fato, entretanto, não exime o julgador de algumas observações: começo pelo fato de que, analisando a planilha de cálculo da infração contida na mídia acostada à fl. 20, devidamente entregue ao autuado consoante recibo de fl. 21, além de impresso à fl. 19, a apuração do débito se deu a partir do confronto entre os valores de saídas informados nas DMAs do exercício de 2009 (R\$ 5.099.261,85), com os informados nos arquivos SINTEGRA (R\$ 5.023.520,65), resultando em diferença de R\$75.741,20 sobre a qual foi aplicado o percentual de 1%.

Como visto, a base para o lançamento, mais uma vez, foram os arquivos magnéticos SINTEGRA, tidos como inconsistentes, e, conseqüentemente, imprestáveis para servir de comparação, pela incerteza dos dados ali contidos, consoante já visto na análise da infração 01.

Assim, não há outra saída, para o julgador, que não seja a decretação de sua nulidade, o que faço de ofício, amparado no mesmo artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, diante da insegurança quanto a ocorrência efetiva da infração imputada.

Por tais razões, julgo o Auto de Infração nulo, diante da nulidade das duas infrações que o compõem.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206896.0919/13-9** lavrado contra **FOXTROT COMÉRCIO IMPOSTAÇÃO, EXPORTAÇÃO LTDA.**

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2017.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - JULGADOR