

**A. I. Nº** - 206948.0007/13-4  
**AUTUADO** - F. S. VASCONCELOS & CIA. LTDA. (LOJAS MAIA - MAGAZINE LUIZA)  
**AUTUANTE** - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 20.10.2017

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0157-05/17**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Levantamento originário foi retificado pelo autuante. Negado o pedido de perícia fiscal. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 22/10/2013, exige ICMS no valor total de R\$362.931,51, através da seguinte infração: *“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”*. Multa de 70%; Exercício de 2008.

O autuado apresenta defesa, fls. 195/223, inicialmente, descreve os fatos, dizendo que o Fiscal aplicou em seu procedimento de auditoria o chamado *“Roteiro de Auditoria de Estoques - AUDIF-207”*, em face da extensão do período fiscalizado (2008 a 2012), do número de itens de mercadorias selecionados para o levantamento fiscal, bem como do volume de operações envolvidas, foi realizado de forma totalmente eletrônica, com base nos Livros Fiscais disponibilizados para a fiscalização em meio magnético, bem como nos arquivos magnéticos do SINTEGRA transmitidos pelo contribuinte à Base de Dados da Secretaria da Fazenda.

Aponta que outros Autos de Infração foram lavrados, relativos aos exercícios de 2008 a 2012, todos relativos ao levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.

Afirma que o CD-ROM que contém todas as informações pertinentes às autuações ora em apreço foi entregue à “Autuada” mediante Recibo Eletrônico com “MD5 do authentication”, tendo sido, no ato da entrega, todos os arquivos eletrônicos abertos normalmente na presença do preposto da empresa fiscalizada, Sra. ANA MÁRCIA LOPES DE SOUZA.

Salienta a tempestividade da impugnação, posto que os prazos processuais foram devidamente seguidos conforme o art. 22 do RPAF.

Alega capitulação incompleta da infração, pois no art. 112, I, do Código Tributário Nacional-CTN, confere interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, sendo necessário, como em qualquer contencioso administrativo, fiscal ou penal, que se aponte quais são os fundamentos legais ou regulamentares em que se funda a acusação pretendida, para efeito de cominação de penalidade devida, conforme venha a ser configurada a

conduta infrativa, no desenvolver do devido processo legal, assegurando-se à parte acusada a ampla defesa e o contraditório.

Salienta a necessidade de o acusado saber, de forma inequívoca, quais dispositivos normativos infringiu, não sendo suficiente que da narrativa se abstraia subjetivamente, com prejuízo para a tese defensiva, uma conduta ‘supostamente’ tipificada em norma tributária como “infração”, ou de cuja negativa ou omissão enseje descumprimento da obrigação tributária principal.

Ressalta que o art. 39, inciso V, alíneas “a”, “b” e “c”, do RPAF, se constitui em norma cogente, de observância obrigatória, como forma a respaldar o libelo acusatório e permitir o exercício do contraditório, elidindo assim qualquer resquício de cerceamento do direito de defesa. Portanto, determina que o auto de infração deve conter a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária tidos como infringidos, ou relativamente a situação em que se fundamente a exigência fiscal, posto que a indicação dos dispositivos está incompleta.

Afirma que ao compulsar todos os arquivos eletrônicos, verificou que não consta a relação de quais produtos deixaram de ser levados para o procedimento de auditoria, o que dificulta, sobejamente, uma reconstituição do levantamento de estoques em grupos de mercadorias.

Assevera que o comando normativo da Portaria nº 445/98 - SEFAZ/BA, sempre apontada nos campos de “ENQUADRAMENTO” dos autos de infração ora vergastados, em especial no tocante ao seu art. 3º, inciso I, impõe um criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento.

Toma como exemplo a mercadoria “MONITOR 17 POLEGADAS”, consoante informações extraídas dos arquivos, fls. 204/205, para requerer que a auditoria seja feita por grupos de produtos semelhantes, pois é muito comum, que um vendedor dê saída no estoque faturando uma mercadoria que é semelhante à efetivamente entregue ao consumidor final. Junta tabela demonstrativa (Omissão de entradas, saídas e sem omissões).

Alega que o problema se agrava ainda mais quando o controle de estoque é realizado de forma periódica, por ocasião do encerramento do balanço de cada exercício financeiro. Esse é o caso da empresa autuada, o que fatalmente, um levantamento tomado produto por produto, resultará em diferenças tributáveis significativas, como se constata pelo levantamento ora descrito na impugnação. Reitera que cotejando a diferença entre as saídas (Saídas c/ NF) e as saídas reais da mercadoria “MONITOR 17 POLEGADAS”, a diferença será de apenas 44 unidades [44 = 4.236 – 4.192].

Lembra que no exercício de 2008, das 8.429 mercadorias cadastradas, foram selecionados somente 5.278, e aponta outros grupos de mercadorias que poderiam ser levados em consideração. Junta tabela demonstrativa, fls. 206/207 e afirma que é necessário cotejar os dados contidos pelo levantamento fiscal das omissões, nos arquivos supracitados, com os livros de Registro de Inventário de 2008 (Estoque Final), constante no CD-ROM. Junta tabela demonstrativa (Omissão de entradas, saídas e sem omissões), fl. 208.

Afirma que os quantitativos de “estoque final” apurado pela empresa impugnante foram extraídos do arquivo apresentado pelo próprio Fiscal Autuante, como se segue:

- 2008: Livros Fiscais  
E:\arquivos auto de infração\Anexos do AI 206948.0007.13.4\Livros Fiscais\LRI2008.txt  
ou ...  
E:\arquivos auto de infração\Anexos do AI 206948.0008.13.0\Livros Fiscais\LRI2008.txt

Pontua que desta feita, outra condução lógica não há, que não o reconhecimento da nulidade de todo o procedimento de auditoria, com supedâneo em vários precedentes do Conselho Fazendário deste Estado. Colaciona julgados (Resolução nº 0782/96 – 2ª Câmara; Acórdão Nº 0360-11/02 – 1ª Câmara).

Diz que o levantamento está apoiado em presunção, chama atenção sobre o ônus da prova ao contribuinte, tendo necessidade de que haja indícios fortes da existência do fato gerador da

obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência. Traz a doutrina para referendar a afirmativa.

Lembra o controle que o fisco dispõe referente ao movimento econômico de cada mês, cujas notas fiscais são controladas no âmbito do CFAMT - Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito, para efetivar o cruzamento de informações para detectar efetivamente OMISSÕES DE ENTRADAS, com inegável poder de presunção em favor do Fisco. Nesse norte, declara que a presunção de omissão de entradas não subsiste, ou não se concretiza frente à fragilidade da rotina empregada, e da qual versam os autos, transferindo-se ao Fisco o ônus da prova no tocante à detecção das entradas omitidas, de forma mais irrefutável, com a verificação de notas fiscais de entrada não escrituradas.

Pede a realização de diligência e perícia fiscal, com espeque no RPAF, arts. 131, inciso V, “b”, e IX; 135; 137, inciso I, “a”; 138, §1º; 144; 145 e clama por ser intimada a se manifestar sobre os documentos resultantes do cumprimento das ações fiscais requisitadas, no prazo legal de 10 (dez) dias.

Justifica a necessidade da perícia fiscal na fragilidade do levantamento acostado aos autos, e no fato de que outras rotinas de auditoria foram realizadas, sem terem sido detalhadamente mencionadas no Relatório de Encerramento de Fiscalização, como forma de assegurar à empresa ora Impugnante o exercício da mais cristalina ampla defesa e do contraditório, afastando, por conseguinte, a presunção de veracidade da exigência fiscal que doravante se demonstrará ser totalmente descabida.

Apresenta quesitos, pede pelo reconhecimento da preliminar de nulidade suscitada ou requer a Improcedência do Auto de Infração. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito, pugnando-se pela inversão do ônus da prova, frente à fragilidade do levantamento realizado, na busca pela verdade material.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 232/236, salienta que a acusação fiscal faz referência a 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, o das entradas tributáveis.

Relativo ao período fiscal a que se refere, de 1º de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2008, a acusação fiscal encontra-se devidamente demonstrada, onde constam especificados e relacionados os códigos dos itens de mercadorias selecionados para o Levantamento Fiscal, as quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais, os estoques inicial e final, os demonstrativos de estoques, e as demonstrações de apurações dos débitos.

Ressalta que cabe ao contribuinte o ônus de provar, de forma inequívoca, a improcedência da presunção, o que não aconteceu.

Ocorre que o autuado, ao omitir entradas tributáveis, entradas não contabilizadas, ou seja, entradas de mercadorias desacompanhadas dos documentos fiscais exigidos pela legislação, autoriza o Fisco presumir que, 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 possibilita à autuada praticar preços abaixo dos valores de mercado, ferindo, com isso, o Princípio da Livre Concorrência.

Aduz que o levantamento fiscal realizado obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e, em relação ao referido período fiscal examinado, consta que o autuado recebeu em 22/10/2013 todos os Papéis de Trabalho produzidos pela fiscalização, gravados em CD, sob forma de Arquivos Eletrônicos mediante Recibo Eletrônico com MD5 do *authentication*, à fl. 142, tendo sido, no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença da Procuradora da autuada, Sra. Ana Márcia Lopes de Sousa, podendo o contribuinte exercer com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Destaca que todo o processo está revestido das formalidades legais previstas, não havendo quaisquer das razões elencadas no artigo 18 do RPAF/99 que seja capaz de ensejar a nulidade do Auto de Infração, nem tampouco há necessidade de qualquer saneamento.

Ademais, na era digital, convivem corriqueiramente diversos Institutos relacionados diretamente com a Fiscalização Eletrônica, tais como: Sped, DANFE, Arquivo Magnético, Certificado Digital, Escrituração Fiscal Digital, Escrituração Contábil Digital, SINTEGRA, Nota Fiscal Eletrônica, Programa Validador, Assinatura Digital, Conhecimento de Transporte Eletrônico, Procuração Eletrônica, Recibo Eletrônico, e-CNPJ, e-CPF, e-Fisco Tributário e e-PAF (Processo Administrativo Fiscal Eletrônico).

Neste cenário, reitera que as Auditorias Fiscais, hoje em dia, são realizadas eletronicamente, as chamadas “Auditorias Eletrônicas ou Virtuais”, em face da extensão do período fiscal a ser examinado, da quantidade de códigos de itens de mercadorias selecionados, do número de documentos fiscais e o grande volume de operações envolvidas.

Registra que, com efeito, relativamente ao exercício de 2008: foram cadastrados 8.429 produtos, dos quais foram selecionados 5.278. Desses 5.278 selecionados, 2.798 não apresentaram omissão alguma, nem de entradas, nem de saídas; 977 apresentaram omissão de entradas; e, 1.503 apresentaram omissão de saídas.

Frisa que por imposição do Convênio ICMS 57/95, os diversos Tipos de Registros do SINTEGRA devem espelhar a escrituração fiscal dos livros Registros de Entradas, de Saídas, de Apuração do ICMS e de Inventários em papéis, devendo ser inaceitável que quaisquer desses Registros sejam alimentados de modo defeituoso. Essa identidade entre os Livros Fiscais em papéis e os Registros do SINTEGRA, transmitidos mensalmente à Base de Dados da SEFAZ, fica, aliás, bastante evidente na Cláusula Quinta do referido Convênio, que estabelece a obrigatoriedade quanto ao envio dos arquivos magnéticos contendo todas as operações e prestações realizadas pelo contribuinte do ICMS. Diante disso, o contribuinte se tornou refém de suas próprias informações transmitidas.

Outrossim a acusação fiscal em análise é uma das poucas situações em que a legislação do Estado da Bahia prevê a inversão do ônus da prova e que não bastam simples alegações do contribuinte em suas Razões de Defesa, às fls. 209 a 214, de diferenças entre as quantidades constantes dos estoques finais do exercício de 2008 de alguns itens de mercadorias constantes do livro Registro de Inventários, em meio magnético, gravados na mídia à fl. 28 do presente PAF e as quantidades desses itens de mercadorias considerados no Levantamento Fiscal.

Registra que o Levantamento Fiscal foi realizado de forma totalmente eletrônica, com base nos Livros Fiscais disponibilizados para a fiscalização em meio magnético, bem como nos arquivos magnéticos do SINTEGRA transmitidos pelo próprio contribuinte à Base de Dados da Secretaria da Fazenda.

Lembra que: *"1. o arquivo magnético do SINTEGRA é um espelho dos documentos fiscais e do arquivo fiscal que se encontram escriturados nos livros fiscais do contribuinte; e, 2. o Registro Tipo 74 do SINTEGRA, por força do Convênio ICMS 57/95, é o próprio Livro Registro de Inventários do contribuinte, devendo ser inaceitável que quaisquer dados desse Registro, de quantidades ou de valores, sejam alimentados de modo defeituoso".*

Explica que, se o contribuinte, intencionalmente ou não, alimentar o Banco de Dados da SEFAZ com dados quantitativos supostamente diversos dos constantes do respectivo livro Registro de Inventário, a fiscalização considera como autênticos, para todos os efeitos, os dados transmitidos eletronicamente pelo contribuinte à Base de Dados da SEFAZ, com geração de Recibos Eletrônicos que dão autenticidade aos dados. A obrigatoriedade quanto ao envio dos arquivos magnéticos contendo todas as operações e prestações realizadas pelo contribuinte do ICMS torna o contribuinte refém de suas próprias informações transmitidas.

Explica que a auditoria Fiscal não cria e não inventa dados, o que a autuada chama à fl. 208, de *“o saldo final apurado pela Auditoria”*, na verdade, se trata de dados quantitativos constantes do

Registro Tipo 74 do arquivo magnético do SINTEGRA transmitido pela própria autuada à Base de Dados da SEFAZ, que constam também gravados na mídia à fl. 28 do presente PAF.

Em decorrência disso, entende como procrastinatórios quaisquer pedidos de diligências ou perícias com o fito de buscar provas, que no caso seria o livro Registro de Inventários de 2008 em papéis, Pede pela total Procedência do Auto de Infração.

A então 6ª JJF, converteu os autos em diligência, para a verificação dos itens apontados na defesa, e para considerar as quantidades constantes no livro Registro de Inventário que consta no CD-ROM, fl. 28, entregue à fiscalização, procedendo os ajustes na Auditoria de Estoques e para refazer os demonstrativos, caso necessário.

Na conclusão da diligência, fl. 243, o autuante esclarece que o Roteiro de Auditoria de Estoques em questão, em face da extensão do período fiscalizado (de 2008 a 2012), do número de itens de mercadorias selecionados para o levantamento fiscal (5.278 itens de mercadorias), bem como do volume de operações envolvidas, foi realizada de forma eletrônica com base nos arquivos eletrônicos previstos no Convênio ICMS 57/95, os quais devem espelhar a escrituração fiscal (Livros e Documentos Fiscais) do sujeito passivo. Essa identidade entre os arquivos eletrônicos e os livros e documentos fiscais em papéis do contribuinte fica, aliás, bastante evidente na Cláusula Quinta do referido Convênio, que estabelece a obrigatoriedade quanto ao envio dos arquivos magnéticos contendo todas as operações e prestações realizadas pelo contribuinte do ICMS.

Frisa que o referido Convênio ICMS 57/95 estabelece uma perfeita identidade entre o Livro Registro de Inventário em papel e o Registro Eletrônico Tipo 74 do SINTEGRA, de modo que, cabe aos integrantes do Grupo Ocupacional Fisco do Estado da Bahia (todos os Auditores Fiscais e Agentes de Tributos), assim como todos os contribuintes estaduais simplesmente observar e cumprir as regras impostas no Manual de Orientação do Usuário SINTEGRA, relativamente ao Registro Tipo 74. Reproduz o referido registro, fl. 244.

Assevera que, tanto os Livros Fiscais, inclusive o livro Registro de Inventário de 31/12/2008, como os arquivos magnéticos do contribuinte constam gravados no CD anexo ao Relatório da Fiscalização, às fls. 28 do presente PAF.

Quanto aos produtos sob os códigos 192583 e 193482, cotejados pela i. relatora, por exemplo, esses apresentam nos estoques finais do exercício de 2008, as quantidades constantes do Levantamento Fiscal de 33 e 146, respectivamente, enquanto que as quantidades escrituradas no livro Registro de Inventário de 31/12/2008, são de 04 e 45, respectivamente.

Deduz que o autuado ao transmitir seus arquivos eletrônicos, previstos no Convênio ICMS 57/95 (arquivos magnéticos do SINTEGRA), o fez com dados divergentes dos escriturados no Livro Fiscal, conforme demonstra o quadro abaixo, e essas divergências também se referem aos respectivos valores totais desses produtos nos estoques:

Código	Descrição do Produto	Unid.	Qtd_LRI	Valor_LRI	Qtd_Reg_74	Valor_Reg_74
192583	MONITOR 17 CV T730SHK PT FTRON LG	UN	4,000	1.450,43	33,000	11.966,01
193482	FOGAO 4B0 COLISEUM ATLAS	UN	45,000	11.206,52	146,000	36.358,93

Afirma que constatou divergências entre dados transmitidos nos arquivos eletrônicos previstos no Convênio ICMS 57/95 (arquivos magnéticos do SINTEGRA) e os dados escriturados no Livro Fiscal, envolvendo mais 145 (cento e quarenta e cinco) produtos. Junta tabela constando a divergência fls. 245/250.

Sustenta que dos 5.278 produtos selecionados para o Levantamento Fiscal, 247 produtos foram informados pela própria autuada através dos arquivos eletrônicos previstos no Convênio ICMS 57/95 (arquivos magnéticos do SINTEGRA) com dados relativos aos estoques finais do exercício de 2008 divergentes dos escriturados no Livro Registro de Inventário de 31/12/2008.

Diante da constatação, elabora novos Demonstrativos retificados, tais como Demonstrativo das Omissões de Entradas e Demonstrativo de Débito do ICMS, anexos à presente Diligência fiscal, segundo os quais o valor do ICMS a reclamar deverá ser reduzido de R\$362.931,51 para R\$272.718,43.

O sujeito passivo, fls. 304/310, impugna a diligência fiscal e inicialmente clama que houve cerceamento de defesa, aponta as falhas existentes, dentre elas, por exemplo, o não agrupamento das mercadorias afins para fins de apuração dos estoques iniciais e finais, a falta de menção da relação dos produtos que deixaram de ser levados para o procedimento de auditoria (o fiscal examinou apenas 67,78% dos produtos cadastrados) e a divergência entre os dados utilizados na auditoria realizada pelo fiscal e os dados do Livro de Registro de Inventário.

Assinala que do relatório da Diligência Fiscal, depreende-se que o fiscal concorda que existe divergência entre os dados do levantamento feito por ele durante a fiscalização, e os dados registrados no livro de Registro de Inventário. Aduz que embora o fiscal tenha refeito o levantamento dos quantitativos das mercadorias e corrigido os erros existentes, o despacho da 6ª JF não foi integralmente cumprido.

Defende que, em primeiro lugar, registra-se que o fiscal autuante não fez “os demonstrativos” da Auditoria de Estoques. Ele fez apenas os demonstrativos dos cálculos das omissões de entradas e da presunção das omissões de saída, descumprindo, portanto, a determinação do órgão julgador.

Pontua que a inspetoria não enviou ao autuado o CD-ROM com os arquivos eletrônicos do resultado da Diligência Fiscal. Enviou-lhe apenas as planilhas em papel, o que lhe impede de analisar a contento o novo levantamento realizado pelo fiscal, haja vista que as planilhas geradas somam mais de 45 folhas.

Esclarece que a não apresentação dos arquivos eletrônicos de todo o trabalho de Auditoria de Estoques, refeito pelo fiscal autuante, o impede de realizar, a contento, a análise da diligência fiscal, o que configura cerceamento do seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Por essa razão, aduz que deve ser determinado ao fiscal que refaça todo o procedimento de Auditoria de Estoques e não apenas a planilha das omissões de entradas, bem como deve ser determinado à inspetoria que envie à autuada o CD-ROM contendo todos os arquivos eletrônicos do procedimento de Auditoria de Estoques refeito, concedendo-lhe novo prazo para impugnação.

Nesse tocante, registra que, de uma simples análise superficial, constatou erros na diligência fiscal, pois, na peça de defesa, ela apontou divergências relativas aos produtos de códigos 9352, 168317, 180122, 180123, 180434 e 180729, por exemplo, mas, na planilha apresentada pelo fiscal na diligência, não constam os referidos produtos.

Pede pela nulidade do Auto de Infração, haja vista que o fiscal autuante reconheceu a existência de erros graves no levantamento realizado durante a fiscalização, no qual realizou novo levantamento e reduziu o crédito tributário consideravelmente, em aproximadamente 25%. Afirma, ainda, que o fiscal não aplicou a regra do agrupamento de mercadorias afins, conforme previsto expressamente no art. 3º, inciso III, da Portaria nº 445/98 - SEFAZ/BA, o qual descreve.

Destaca que outra condução lógica não há, que não o reconhecimento da nulidade de todo o procedimento de auditoria e do próprio auto de infração, com supedâneo em vários precedentes do Conselho Fazendário deste Estado. Colaciona julgados do CONSEF (Resolução nº 0782/96 – 2ª Câmara; Acórdão Nº 0360-11/02 – 1ª Câmara).

Reitera o pedido de perícia fiscal, eis que imprescindíveis à defesa do seu direito, sob pena de restar configurado o cerceamento de defesa.

Em nova informação fiscal, fls. 313/317, pontua o autuante que, o próprio contribuinte induziu a fiscalização ao erro. Diante dessa constatação, novos Demonstrativos retificadores foram elaborados, fls. 251 a 297, que, através do CPPAF, órgão encarregado da preparação dos Processos Administrativos Fiscais no âmbito da SAT/DAT/METRO, foram entregues ao autuado, conforme documentos às fls. 301 e 302, únicos demonstrativos que sofreram retificações.

Portanto, não há o que se falar em nulidade da ação fiscal, pois todos os Papéis de Trabalho originalmente produzidos pela fiscalização, encontram-se gravados no CD anexo ao Relatório da

Fiscalização, à fl. 28 do presente PAF, e foram entregues ao contribuinte em 22/10/2013, sob forma de Arquivos Eletrônicos mediante Recibo Eletrônico com MD5 do *authentication*, à fl. 142.

Ressalta que no procedimento adotado pela fiscalização, excluiu os produtos que apresentavam mais de um código ou códigos fiscais idênticos, utilizados para mais de um produto.

Explica que com a introdução do Art. 824-F no RICMS/1997 pelo Decreto nº 8413, de 30/12/02, DOE de 31/12/02, os contribuintes passaram a adotar códigos dos produtos com regularidade e a fiscalização passou a adotar como critério de seleção dos produtos, para o Levantamento Fiscal, os códigos dos produtos, dentro do princípio básico de que: *"cada produto só pode ter um único código e um código não pode estar associado a mais de um produto"*. Afirma que é fundamental e está previsto no referido Art. 824-F, "caput" do RICMS/1997, aprovado pelo DECRETO Nº 6.284 DE 14 DE MARÇO DE 1997. Como também o Art. 824-F do RICMS/1997 teve sua vigência a partir de 31/12/2002 e termo final em 16/03/2012 com o advento do RICMS/2012; e, no Art. 205 e seu § 1º do RICMS/2012, aprovado pelo DECRETO Nº 13.780 DE 16 DE MARÇO DE 2012. Todos esses dispositivos foram transcritos.

Neste cenário, assevera que, independentemente da questão da hierarquia das normas jurídicas retromencionadas, o agrupamento previsto no inciso III do Art. 3º da Portaria nº 445 está completamente fora da realidade atual, pois, se a informática, com o uso do programa "Banco de Dados ACCESS", permite ao Auditor executar o Roteiro de Auditoria de Estoques eletronicamente, considerando um universo de centenas e até milhares de códigos de produto, com a maior precisão possível, não faz sentido agrupamentos.

Assim, o fisco deve se enquadrar dentro desta realidade sob pena de perder o rumo dos seus objetivos.

Na sessão de julgamento, a 5ª JJF deliberou que o PAF fosse diligenciado à inspetoria de origem, para que o autuante anexasse aos autos cópia do CD-ROM, em que constam as modificações efetuadas no levantamento quantitativo de estoques, conforme alterações procedidas, relativas aos demonstrativos de fls. 251 a 297. Também que a mídia gravada fosse entregue ao contribuinte.

O autuante presta a informação fiscal, fl. 325, e informa que os demonstrativos de Auditoria de Estoque, de fls. 251 a 297 do PAF, foram enviados ao CONSEF, em meio magnético, motivo pelo qual, logo em seguida, a 5ª JJF diligenciou à ASTEC, para que os mesmos fossem entregues ao contribuinte em CD-ROM. (fl. 329).

Colaciona ao PAF decisões deste CONSEF, relativas aos AI nº 206948.0009/13-7, 206948.0010/13-5, e 206948.0011/13-1, cópias anexas. (fls. 331 a 370).

À sociedade empresária, foi encaminhada cópia dos Demonstrativos de Auditoria de Estoque, fls. 251 a 297, sendo que não houve manifestação da sua parte, conforme o pedido formulado na diligência à ASTEC, A. R. de fls. 374/376.

Em 12 de abril de 2016, a 4ª JJF deste CONSEF, conforme o Acórdão JJF Nº 0049-04/16, julgou procedente em parte o Auto de Infração em lide, fls. 380 a 389.

O sujeito passivo, por meio de seu patrono, ingressa com Recurso Voluntário, fls. 400 a 427, no qual requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, e caso ultrapassado este pedido, seja declarada a nulidade do Acórdão JJF nº 0049-04/16, por não atender aos pedidos de diligência e de perícia fiscal, por não expressar em seu voto os motivos do não atendimento.

A Procuradoria do Estado, por meio do Parecer PGE/PROFIS, opina pela decretação de nulidade da decisão recorrida, com esteio no art. 18, II do RPAF, devendo a presente manifestação ser encaminhada ao Colendo Conselho de Fazenda Estadual para ser submetida ao crivo desta Corte Julgadora. Fls. 433/435.

Em 16 de dezembro de 2016, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio dos seus membros, considerou prejudicados os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e decretou NULA a

decisão recorrida, referente ao Auto de Infração em lide, devendo os autos retornar à Primeira Instância para novo julgamento, conforme Acórdão CJF Nº 0256-12/16, fl. 441, cuja Ementa descreve:

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. Em sua informação fiscal, o autuante refez o levantamento e trouxe um novo cálculo e um novo valor cobrado por meio de novos demonstrativos impressos. O autuado não teve acesso aos papéis de trabalho da Auditoria por meio eletrônico. Foram realizadas duas diligências para que pudesse ser entregue ao autuado o CD-ROM com as modificações efetuadas no levantamento quantitativo de estoque, todavia o pedido não foi apreciado. Desta forma ao julgar o processo a JJF promoveu o cerceamento do direito de defesa do contribuinte. O Parecer da PGE abarca opinião nesse mesmo sentido. Modificada a Decisão recorrida. Recursos Prejudicados. Decisão unânime.

O autuante presta informação fiscal, fls. 438/439, em 02 de janeiro de 2017, conclui que a decisão de 2ª instância de anular a decisão de 1ª instância, por falta do disco de armazenamento de dados, foi totalmente errada. Esclareceu e reafirmou que o Roteiro de Auditoria de Estoques, AUDIF 207, em face da extensão do período fiscalizado (2008 a 2012), do número de itens de mercadorias selecionados para o levantamento fiscal, bem como do volume de operações envolvidas, foi realizado de forma totalmente eletrônica com base nos Livros Fiscais disponibilizados para a fiscalização, em meio magnético, bem como nos arquivos magnéticos do Sintegra transmitidos pelo contribuinte à Base de Dados da Secretaria da Fazenda.

Os papéis de trabalho produzidos pela fiscalização possuem um grande volume de folhas, 60.425 folhas, e se fosse para imprimir tudo, em duas vias, seriam necessárias 120.850 folhas. Por este motivo, foi gravado em mídia anexo ao Relatório da Fiscalização, fl. 28, sob a forma de arquivos eletrônicos. Esta mídia foi entregue ao autuado mediante Recibo Eletrônico em MD5 do authentication (fl. 142), tendo sido no ato da entrega, todos os arquivos eletrônicos abertos, normalmente na presença do preposto da empresa fiscalizada.

No caso concreto, os documentos constantes das fls. 243 a 297 do presente PAF foram entregues, integralmente em papéis ao contribuinte, conforme AR. Fls. 302, em 05/06/2014, tendo sido reaberto o prazo de defesa de 30 dias. O contribuinte, em 07/07/2014, se manifestou em relação aos documentos constantes das fls. 243 a 297 do presente PAF, conforme fls. 304 a 310.

Em 27 de abril de 2017, o PAF foi diligenciado à inspetoria de origem, para que fossem adotadas as seguintes providências:

- 1 – Intimar o contribuinte para receber cópia dos arquivos eletrônicos de trabalho da Auditoria, refeito pelo autuante, tais como os arquivos constantes na Pasta “Consef P. Processuais”.
- 2 – Concessão do prazo de dez dias para que o contribuinte possa se manifestar.

O sujeito passivo recebeu cópias da diligência de fls. 458/459, e envelope contendo CD (mídia digital), com cópia dos arquivos eletrônicos de trabalho da Auditoria.

O contribuinte manteve-se silente, após o recebimento dos documentos, conforme AR de fls. 464/465.

## VOTO

Inicialmente indefiro o pedido de realização de perícia fiscal, formulado pelo sujeito passivo, em que quesitos foram apresentados pelo impugnante, pois a prova dos fatos não depende do conhecimento especial de técnicos, e é desnecessária em vista de outras provas produzidas. O levantamento quantitativo de estoques obedeceu, em sua realização aos ditames da Portaria 445/98.

Nos termos do Regulamento Administrativo Fiscal, (Decreto 7.629/99), para os efeitos deste diploma legal, entende-se por:

I – diligência a realização de ato por ordem de autoridade competente para que se cumpra exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra



providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado;

II - perícia a realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, determinado pela autoridade competente a fim de se esclarecerem ou evidenciarem certos fatos, a ser efetuada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o qual oferecerá afinal sua opinião, em face dos quesitos formulados.

Quanto à diligência posta nos termos da defesa, ressalto que o autuante ao prestar a informação fiscal, analisou de forma contundente as razões apresentadas pelo defendente, no que concerne a equívocos cometidos na Auditoria de Estoques, e retificou os demonstrativos, concluindo pela diminuição do valor do ICMS exigível. Além disso, examinou as questões postas na defesa, quando do pedido de realização de perícia, trazendo os pertinentes esclarecimentos. Por se tratar de questão de mérito, o seu resultado será apreciado quando da sua análise, em momento oportuno.

Destaco que em diligência foi promovida a entrega do CD (mídia eletrônica), com cópia dos arquivos eletrônicos do trabalho de Auditoria, e que o sujeito passivo manteve-se silente, após o seu recebimento. (A.R. fl. 464/465)

Quanto às questões que atacam a legitimidade e a validade do lançamento fiscal, após analisar as preliminares de nulidade suscitadas na defesa pelo sujeito passivo, observo que não lhe assiste razão quando alega cerceamento ao direito da ampla defesa e não atendimento ao devido processo legal, tendo em vista que: a) o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, cuja multa exigida está fundamentada em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam cada item da autuação. b) a acusação fiscal constante da peça inicial está de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, cuja descrição dos fatos está posta de forma clara e precisa no corpo do auto de infração, inclusive constando o devido esclarecimento sobre o procedimento fiscal e a origem da infração apurada, o que permite o perfeito entendimento da acusação fiscal. Os demonstrativos elaborados pelo autuante identificam de forma bastante clara a infração, tendo em vista que estão identificados todos os documentos fiscais e demais elementos objeto do levantamento que geraram a exigência tributária em questão. c) nas informações fiscais o autuante justificou satisfatoriamente todas as questões levantadas nas defesas, anexou documentos e refez o demonstrativo do débito.

Quanto à reclamação do sujeito passivo de que os dispositivos tidos como infringidos são genéricos, aplico o disposto no Art. 19 do RPAF/99, em que “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.” Ademais, os demonstrativos que fazem parte integrante da autuação foram entregues ao contribuinte, e pelo amplo acesso a todos os elementos que compõem o Auto de Infração, restou demonstrado que não houve cerceamento ao direito de defesa e o princípio do contraditório foi respeitado.

Assim, não encontro fatos que motivem a anulação do Auto de Infração em lide, posto que lavrado com estrita obediência ao RPAF/99, e tendo sido observado os princípios do contraditório e da ampla defesa, na sua instrução, além do que conforme previsto no parágrafo 1º do art. 18 do RPAF/99, “As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”, e tudo isto foi observado no desenrolar da instrução processual, o que não acarretou, de forma alguma, prejuízo para o sujeito passivo.

Assim, não está comprovado, nos autos, a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, serão objeto de apreciação por ocasião do exame do mérito, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, por não encontrar amparo em nenhum dos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

Ultrapassadas as preliminares argüidas pelo defendente, passo à análise do mérito da autuação.

No mérito, trata o Auto de Infração de 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 entradas, 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, no período de janeiro a dezembro de 2008.

Ressalto que o autuante, corretamente aplicou a Portaria 445/98, na qual no art. 13, II estabelece que no caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, se o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção de ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º § 3º). A base de cálculo é o valor da omissão de entradas, conforme art. 60, §1º do RICMS/97.

No demonstrativo de fls. 47 a 109, consta o Relatório Consolidado das Omissões, em que restou determinada a base de cálculo das omissões de entradas o valor de R\$2.134.891,23 e das omissões de saídas de R\$1.670.886,37.

*O autuante após constatar por meio do “Roteiro de Auditoria de Estoques - AUDIF-207”, e em face do número de itens de mercadorias selecionados para o levantamento fiscal, bem como do volume de operações envolvidas, concluiu pela acusação fiscal.*

A auditoria de levantamento de estoques foi realizada de forma totalmente eletrônica, com base nos Livros Fiscais disponibilizados para a fiscalização em meio magnético, bem como nos arquivos magnéticos do SINTEGRA transmitidos pelo contribuinte à Base de Dados da Secretaria da Fazenda.

Assim, a Auditoria e todo o trabalho efetuado pela fiscalização consta do CD-ROM que contém todas as informações pertinentes à autuação, e foi entregue ao sujeito passivo, mediante Recibo Eletrônico com “MD5 do authentication”, tendo sido, no ato da entrega, todos os arquivos eletrônicos abertos normalmente na presença do preposto da empresa fiscalizada.

Ademais, o defendente requer o agrupamento de produtos semelhantes (AFINS), sob o argumento de que, não raras vezes, um vendedor efetua saída no estoque, faturando uma mercadoria que é semelhante à efetivamente entregue ao consumidor final, o que distorce o resultado do levantamento fiscal elaborado pelo autuante. Afirma que o problema se agrava, ainda mais, quando o controle de estoque é realizado de forma periódica, por ocasião do encerramento do balanço de cada exercício financeiro.

Ratifico o entendimento do auditor fiscal de que as Auditorias Fiscais, hoje em dia, são realizadas eletronicamente, em face da extensão do período fiscal a ser examinado, da quantidade de códigos de itens de mercadorias selecionados, do número de documentos fiscais e do grande volume de operações envolvidas. Esta Auditoria Eletrônica permite ao Auditor Fiscal executar um Roteiro de Auditoria de Estoques, com milhares de itens de mercadoria identificados pelos seus respectivos códigos, independentemente de existirem produtos similares ou afins.

Registra o autuante que, com efeito, relativamente ao exercício de 2008: foram cadastrados 8.429

produtos, dos quais foram selecionados 5.278. Desses 5.278 selecionados, 2.798 não apresentaram omissão alguma, nem de entradas, nem de saídas; 977 apresentaram omissão de entradas; e, 1.503 apresentaram omissão de saídas.

De fato, por imposição do Convênio ICMS 57/95, os diversos Tipos de Registros do SINTEGRA devem espelhar a escrituração fiscal dos livros Registros de Entradas, de Saídas, de Apuração do ICMS e de Inventários em papéis, devendo ser inaceitável que quaisquer desses Registros sejam alimentados de modo defeituoso. Essa identidade entre os Livros Fiscais em papéis e os Registros do SINTEGRA, transmitidos mensalmente à Base de Dados da SEFAZ fica, aliás, bastante evidente na Cláusula Quinta do referido Convênio, que estabelece a obrigatoriedade quanto ao envio dos arquivos magnéticos contendo todas as operações e prestações realizadas pelo contribuinte do ICMS. Diante disso, o contribuinte se tornou refém de suas próprias informações transmitidas.

Aponta o resultado do Levantamento Fiscal efetuado, para o exercício de 2008, a ocorrência de omissões de entradas, ou seja, entradas não contabilizadas, fato que autoriza o Fisco presumir a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, 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.

Portanto o autuado, nesse caso, deveria promover a juntada das provas documentais, de forma clara e indubitosa para que pudesse elidir a infração, posto que simples alegações na defesa não são suficientes para tal mister. Constatado que o Levantamento Fiscal foi realizado de forma totalmente eletrônica com base nos Livros Fiscais, disponibilizados para a fiscalização em meio magnético, bem como nos arquivos magnéticos do SINTEGRA transmitidos pelo próprio contribuinte à Base de Dados da Secretaria da Fazenda.

Como bem frisou o autuante: *"1. o arquivo magnético do SINTEGRA é um espelho dos documentos fiscais e do arquivo fiscal que se encontram escriturados nos livros fiscais do contribuinte; e, 2. o Registro Tipo 74 do SINTEGRA, por força do Convênio ICMS 57/95, é o próprio Livro Registro de Inventários do contribuinte, devendo ser inaceitável que quaisquer dados desse Registro, de quantidades ou de valores, sejam alimentados de modo defeituoso"*.

Apesar de toda esta disposição legal, em busca da verdade material, a então 6ª JJF, converteu os autos em diligência, para a verificação dos itens apontados na defesa em que teriam erros, nas quantidades dos estoques finais. Constatada a ocorrência, que fossem consideradas as quantidades constantes no livro Registro de Inventário que consta no CD-ROM, fl. 28, entregue à fiscalização.

Na conclusão da diligência, o autuante frisa que o Convênio ICMS 57/95 estabelece uma perfeita identidade entre o Livro Registro de Inventário em papel e o Registro Eletrônico Tipo 74 do SINTEGRA, tal como demonstrado na fl. 244 do PAF.

Declara, o diligente, com efeito, que os produtos códigos 192583 e 193482, apresentam nos estoques finais do exercício de 2008, as quantidades constantes do Levantamento Fiscal de 33 e 146, respectivamente, enquanto que as quantidades escrituradas no livro Registro de Inventário de 31/12/2008, são de 04 e 45, respectivamente.

Deduz que o autuado ao transmitir seus arquivos eletrônicos, previstos no Convênio ICMS 57/95 (arquivos magnéticos do SINTEGRA), o fez com dados divergentes dos escriturados no Livro Fiscal.

Portanto, constatou divergências entre os dados transmitidos nos arquivos eletrônicos, previstos no Convênio ICMS 57/95 (arquivos magnéticos do SINTEGRA), e os dados escriturados no Livro Fiscal, envolvendo mais 145 (cento e quarenta e cinco) produtos, conforme tabela fls. 245/250.

Diante da constatação, o diligente elaborou novos Demonstrativos, tais como o Demonstrativo das Omissões de Entradas e o Demonstrativo de Débito do ICMS, anexos à presente Diligência fiscal, segundo os quais o valor do ICMS a reclamar deverá ser reduzido de R\$362.931,51 para R\$272.718,43.

Após a constatação de que ocorreram erros no levantamento fiscal, e após as partes se pronunciarem, sem que nada de novo tenha sido apresentado, de modo a modificar a conclusão a que chegou o auditor fiscal na diligência acima, acompanho o seu resultado.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$272.718,43.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206948.0007/13-4**, lavrado contra **F. S. VASCONCELOS & CIA. LTDA. (LOJAS MAIA - MAGAZINE LUIZA)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$272.718,43**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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, com efeitos a partir de 20/12/11.

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

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR