

A. I. Nº - 269511.0018/17-1
AUTUADA - FRANCO BENELLY COMÉRCIO DE TECIDOS E CONFECÇÕES LTDA.
AUTUANTE - LUIS ANTÔNIO MENESES DE OLIVEIRA
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 27.02.2018

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 005-04/18

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Detectando omissão tanto de entrada como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária, no caso as operações de saídas. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de infração, lavrado em 29/05/2017 exige ICMS no valor de R\$221.061,02, acrescido da multa de 100% em decorrência da falta do seu recolhimento, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Período: exercícios de 2014 e 2015.

E, conforme Descrição dos Fatos: *A fiscalização foi realizada utilizando o Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF, abrangendo os exercícios de 2014 e 2015, baseando-se pela EFD (Escrituração Fiscal Digital), nas NFes (Notas Fiscais Eletrônicas) emitidas e nas destinadas ao contribuinte, além dos demais documentos apresentados pelo contribuinte conforme solicitados no Termo de Intimação. Os arquivos da EFD e das NF-es que foram objeto de cobrança do imposto estão todos gravados em mídia CD anexo ao auto.*

Constam as fls. 11/12 dos autos (em CD –fl. 10) que foram apuradas tanto omissões de saídas como de entradas de mercadorias, sendo que as omissões de saídas foram superiores àquelas de entradas, cujo imposto foi lançado na presente ação fiscal.

O autuado apresenta defesa (fls. 18/40), afirmando que as premissas fáticas utilizadas pelo Auditor Fiscal estão manifestamente equivocadas da realidade, vez que algumas informações por ele utilizadas foram transmitidas de forma equivocada pela empresa, motivada por erro do sistema que controla seu estoque. Desta forma, necessária a realização de perícia/diligência objetivando confrontar estas informações.

Afora tal fato, também se mostra abusiva a multa aplicada, devendo ser revista e reduzida para patamares razoáveis e proporcionais.

Ressaltando a inexistência de omissões de saídas de mercadorias e da prevalência da verdade material, transcreve os dispositivos da norma legal (Lei nº 7.014/96 e RICMS/2012) indicados pelo autuante a respeito da infração, bem como, da multa aplicada para afirmar que “*Noutros termos, através do confronto/cruzamento das diversas informações prestadas pela própria Impugnante através do cumprimento de suas obrigações acessórias, o Auditor Fiscal verificou a ocorrência de divergências entre as informações e concluiu pela PRESUNÇÃO “omissão de saídas de*

mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais”. Ocorre que tal presunção está fundamentada em premissas fáticas equivocadas, podendo ser elidida através da revisão das informações que foram prestadas pela própria Impugnante, devendo prevalecer a verdade material”, uma vez que diante deste princípio a fiscalização não deveria se limitar a fazer o cruzamento das informações. Ao contrário, deveria demonstrar de forma insofismável a existência do fato gerador, ou seja, a suposta omissão de saída das mercadorias.

Passa a discorrer sobre o princípio da busca da verdade material que rege o processo administrativo fiscal, afirmando de que nele deverão ser consideradas todas as provas e fatos novos, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados e desde que sejam provas lícitas. Diz que neste processo devem-se desprezar as presunções tributárias, ficções legais, arbitramentos ou outros procedimentos, muitas vezes atentando contra a verdade objetiva, devendo a autoridade administrativa promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material. E neste sentido, apresenta decisão do Tribunal Regional Federal (AC 200272090008446, JOEL ILAN PACIORNIK, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, D.E. 24/11/2009 – Ementa e parte do voto condutor), especificamente na hipótese revisão de lançamento realizado exclusivamente com base em presunções e decisão do STJ a respeito de saldo credor de caixa (presunção de omissão de receita).

Com tal discurso, volta a afirmar que diante do princípio da verdade material *“resta mais do que evidenciada a necessidade de demonstração da suposta omissão de saída, pois a Impugnante defende que parte das informações que foram levadas em consideração pelo Auditor Fiscal estavam equivocadas e destoantes da realidade fática”*. Pugna pela realização de perícia contábil, vez que parte das informações utilizadas para realizar o lançamento encontra-se equivocada.

Em seguida, comenta as determinações da Portaria nº 445/98 com referência aos cuidados que o Auditor Fiscal deve observar quando da realização de um levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, transcreve as determinações do seu art. 3º e ressalta de que estas determinações nada mais são do que a busca pela verdade material, portanto não devendo prevalecer as meras presunções. E conclui: *“In casu, o crédito tributário foi constituído, exclusivamente, com base no “cruzamento” entre as informações prestadas pela própria Impugnante, portanto, as presunções poderão ser elididas, principalmente em razão da inobservância dos CUIDADOS exigidos na Portaria SEFAZ nº 445”*.

Impugna a multa aplicada afirmando que ela viola o art. 150, IV, da Constituição Federal e os princípios da razoabilidade e do não confisco, não havendo *“espaço para a instituição de multas abusivas, desproporcionais ou que importem em confisco. O poder punitivo tem, assim, balizamentos, não podendo desbordar o limite do razoável.”*

Discorre sobre os princípios da razoabilidade e do não confisco, trazendo entendimento de juristas e decisões de tribunais pátrios para apresentar os seguintes entendimentos:

1. *manifestamente desarrazoada e desproporcional a multa aplicada à ora Impugnante (100%) posto que o acessório (penalidade) assumiu feição quantitativa idêntica ao principal (imposto).*
2. *Impropriedade da aplicação de multas que igualem ou excedam o valor do tributo exigido, ante a afronta ao princípio da razoabilidade.*
3. *O tributo utilizado com efeito de confisco será tido como inconstitucional, devendo a lei instituidora ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio. A agressão ao patrimônio do contribuinte é assaz violenta, desrespeita-lhe a propriedade, e não se coaduna com a citada limitação constitucional ao poder de tributar que, como visto, veda a prática confiscatória na seara tributária.*
4. *Necessária a intervenção deste Órgão Julgador para, reconhecer a inconstitucionalidade do regramento que a estabelece, suprimir a imposição ou, nos termos do que prescreve o art.*

108, IV, do CTN, combinado com o art. 920 do Código Civil (analogicamente aplicado à espécie), mitigar a pena, trazendo-a a termos razoáveis.

Conclui requerendo:

1. A realização de revisão das informações prestadas pela Impugnante mediante a realização de perícia e/ou diligência que ateste a veracidade das informações prestadas, especificamente, quanto aos seus estoques, pois a auditoria se fundamentou, exclusivamente, no “cruzamento” de informações prestadas pelo próprio contribuinte, quando deveria observar os “cuidados” exigidos na Portaria nº 445/98.

2. Caso não seja determinada a revisão solicitada, pugna para que seja reconhecido e declarado o excesso da multa, a reduzindo para patamares razoáveis.

O autuante presta sua informação fiscal (fls. 58/60). Após sintetizar a defesa apresentada e a infração apurada, quando não existiu a exigência do imposto nem por presunção de omissões de saídas, nem, tampouco, por arbitramento, diz que ela se baseou nos livros e documentos fiscais do próprio contribuinte e seguiu os procedimentos definidos pela auditoria de estoque, que se encontra fundamentada nos levantamentos dos estoques iniciais e finais do estabelecimento autuado, suas entradas e saídas, conforme os diversos demonstrativos apensados aos autos.

Ressalta de que as alegações de defesa se mostram vazias na medida em que não apresentam quais os cuidados exigidos na Portaria nº 445/98 que deixaram de ser observados e não trazem provas, elementos ou qualquer levantamento que se contraponha ao realizado pela fiscalização. Limitaram-se elas a negar a infração e solicitar a realização de perícia ou diligência no sentido de corrigir suposto equívocos que afirma ter cometido no seu próprio sistema de controle dos estoques. Observa não ser função do fisco tomar tal atitude.

Em relação à multa, informa que foi ela corretamente aplicada, não podendo ser reduzida ou mesmo cancelada por se tratar de descumprimento de obrigação principal.

Pugna pela total manutenção do Auto de Infração.

VOTO

O autuado ao impugnar o lançamento fiscal afirma que as premissas fáticas utilizadas pela fiscalização estão, manifestamente, fora da realidade, vez que algumas informações utilizadas foram transmitidas à SEFAZ, pela própria empresa, de forma equivocada motivada por erro do seu sistema de controle dos estoques.

Nesta sua argumentação, aduz em síntese:

1. A auditoria baseou-se em simples confronto/cruzamento das diversas informações pela empresa prestada, através do cumprimento de suas obrigações acessórias, momento em que o fisco presumiu uma omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, presunção esta fundamentada em premissas equivocadas, podendo ser elidida através da revisão das informações em obediência ao princípio da verdade material.

2. E que, diante de tal princípio, a fiscalização não deveria se limitar a fazer o cruzamento das informações, mas sim, e de forma insofismável, demonstrar a existência do fato gerador, com todas as provas e fatos novos, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desprezando as presunções tributárias, ficções legais, arbitramentos ou outros procedimentos.

3. Com tal discurso, volta a afirmar que apresentou informações equivocadas dos seus estoques ao fisco. Pugna pela realização de perícia contábil.

Observe de que um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, em um

determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial ($\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Estoque Final} = \text{Saídas}$) onde é verificado se **as quantidades** de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo, podendo ser realizado em um exercício corrente (exercício fiscal quando da fiscalização) - exercício em aberto - já que os estoques finais ainda não foram contados, devendo o fisco os contar fisicamente ou em exercício fechado, quando a fiscalização tem por alvo exercícios passados, impossível a contagem física das mercadorias, diante do dinamismo da movimentação comercial da empresa, bem como, do fechamento dos estoques finais através da escrituração feita pelo próprio contribuinte do seu inventário final. No caso presente, a fiscalização se deu em 2017 e os exercícios fiscalizados foram aqueles de 2014 e 2015.

E para a consecução deste levantamento, o fisco, por obrigação, deve se ater aos documentos e livros fiscais da empresa, não podendo, sob qualquer hipótese considerar outros fatores, pois se assim se posicionar, não somente desvirtua as quantidades apuradas, bem como, gera consequências para o exercício seguinte levando o contribuinte a apresentar distorções na sua escrita fiscal, base para apuração dos tributos que deve honrar, mês a mês, quer estadual, ou mesmo federal (ex: imposto de renda) uma vez que nesta auditoria toda a sua base encontra-se fincada **nas quantidades de mercadorias** operacionalizadas pelo estabelecimento. Ou seja, o fisco tem, por obrigação (art. 142, do CTN) cumprir as determinações legais, sob pena de ser punido em agir de forma contrária.

Por outro lado, o Estado, sob qualquer hipótese (e não poderia ser ao contrário) não pode interferir nos controles internos de uma empresa. Entretanto, por obrigação legal, não pode, e não deve, agir em desconformidade da legislação tributária sob pena de arcar com as consequências dos seus atos.

Portanto, cabe ao fisco realizar a auditoria de levantamento quantitativo dos estoques, em exercício fechado, com base nos documentos fiscais de entradas e saídas, bem como, nos seguintes livros fiscais e únicos legais (escriturados e entregues ao fisco pelo próprio contribuinte): Registro de Inventário, e, quando necessários, de Saídas e de Entradas. E cabe ao contribuinte escriturá-lo, obedecendo ao comando da norma regulamentar. E para tal **confronto de quantidades**, no caso específico, não tem pertinência qualquer perquirição da verdade material nos livros contábeis da empresa já que eles não indicam quantidades das mercadorias e sim seus valores.

E neste caminho, os levantamentos produzidos pelo autuante estão todos calcados na documentação fiscal da empresa, ou seja, na sua escrituração fiscal digital (EFD) – a qual a empresa é obrigada a tê-la, e nos seus documentos fiscais (notas fiscais de entradas e de saídas) e que estão inclusos no processo em meio magnético (fl. 10) Afora que são documentos de propriedade da própria empresa que tem a sua guarda. E os levantamentos fiscais possuem demonstrativos analíticos e sintéticos por cada exercício, bem como, foram obedecidas todas as determinações legais inerentes à auditoria realizada.

Diante de tudo até aqui ora exposto, a fiscalização demonstrou a existência do fato gerador do ICMS, trazendo provas e, ao contrário do alegado, não havendo quaisquer presunções tributárias, ficções legais, arbitramentos ou outros procedimentos, mas sim, omissões de saídas de mercadorias nos exercícios fiscalizados, e que foram identificadas, apuradas através de **levantamento quantitativo** dos estoques de mercadorias em exercício fechado.

E toda esta discussão da empresa, na realidade, se prende a um único fato: que apresentou informações equivocadas dos seus estoques ao fisco e, portanto, por dever (para obedecer ao princípio da verdade material) o fisco tem que permitir que ele, contribuinte, ou mesmo o próprio

fisco, refaça a sua escrituração fiscal a ajustando a esta auditoria realizada. E ainda observo que o pedido, conforme se depreende das alegações de defesa, se limitou ao refazimento da sua escrita fiscal exclusivamente para este Auto de Infração e não dela propriamente dita, o que seria, caso aceito, uma completa distorção da realidade fática e material apresentada pelo contribuinte ao fisco de sua atividade comercial, levando ele a não ter qualquer controle sobre os seus contribuintes, que estariam, à sua conveniência, ajustando os mesmos da maneira que mais lhe conviesse.

O art. 212, do RICMS/12 obriga o contribuinte a manter, em cada estabelecimento, conforme as operações ou prestações que realizarem, diversos livros fiscais (Conv. S/Nº, de 15/12/70), como exemplos: Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A; Registro de Saídas, modelos 2 e 2-A; Registro de Apuração do ICMS, modelo 9; Registro de Inventário, modelo 7.

No seu art. 215 determina que a *escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, **sob sua exclusiva responsabilidade*** (grifo não original) e não poderão conter rasuras ou emendas (§ 2º) e *cada estabelecimento, seja matriz, filial, sucursal, agência, depósito ou qualquer outro, terá livros e documentos fiscais próprios, salvo disposição em contrário* (art. 231).

Ou seja, a escrituração fiscal de uma empresa é de sua inteira responsabilidade e deve seguir por obrigação, fiel e com exatidão, todas as determinações legais. E tais determinações são inerentes a qualquer tipo de escrituração, quer manual ou informatizada, ou mesmo da escrituração fiscal digital.

A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui *em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte* (Conv. ICMS 143/06) (art. 247, do RICMS/12). Ela substitui a escrituração e impressão de diversos livros fiscais, entre eles os acima citados (§ 1º), além de:

- a) dispensar o contribuinte da entrega dos arquivos estabelecidos pelo Conv. ICMS 57/95 a partir de 01/01/2012 (art. 253) - os chamados “arquivos magnéticos”.
- b) O contribuinte deverá manter o arquivo da EFD pelo prazo decadencial, observados os requisitos de autenticidade e segurança (art. 252).

Esta escrituração é de uso obrigatório e deve ela ser informada mesmo que no período não tenha ocorrido movimentação no estabelecimento.

E o arquivo desta escrituração deve ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED-Fiscal), instituído pelo Decreto Federal nº 6.022, de 22/01/2007, e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço “<http://www.receita.fazenda.gov.br/sped/>”, sendo considerado válido após a confirmação de recebimento pelo Programa Validador e Assinador (PVA) - Art. 250, do RICMS/12. Também deve ser assinado pelo contribuinte ou por seu representante legal, por meio de certificado digital, do tipo A1 ou A3, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil) (§ 1º do art. 250), ser transmitido por estabelecimento até o dia 25 do mês subsequente ao do período de apuração, ainda que não tenham sido realizadas operações ou prestações nesse período (§ 2º do art. 250).

Pelas determinações legais acima tracejadas toda a responsabilidade ao fiel cumprimento dos dados da EFD é do contribuinte que tem sob sua guarda (e não poderia ser de outro modo) todos os seus livros e documentos fiscais. A SEFAZ possui as informações da escrituração fiscal do estabelecimento, que foi realizada de forma digital e por ele próprio. Qualquer erro cometido é de sua responsabilidade.

Em síntese, esta é a escrituração fiscal e legal da empresa. Não há outra.

E, diante do ano da fiscalização e dos exercícios fiscalizados, teve o contribuinte tempo suficiente para detectar qualquer erro existente nos arquivos do seu SPED fiscal e transmitidos a esta SEFAZ.

O único caminho que pode o contribuinte provar os ditos erros do seu sistema dos estoques é através de pedido junto a inspetoria de sua circunscrição fiscal para refazimento de sua escrita fiscal, conforme disposições do art. 251, do RICMS/12, abaixo transcritas.

Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.

Assim, além deste CONSEF não ter competência para determinar diligência na forma rogativa do impugnante, sua escrita fiscal somente poderá ser refeita através de pedido junto à Inspeção Fazendária, e na forma estabelecida pela legislação, não podendo este Colegiado se posicionar de forma contrária as determinações legais.

E, além de tudo exposto, não trouxe o impugnante aos autos qualquer prova do que alegou. Acaso este Colegiado tivesse competência para perquirir erros na EFD do contribuinte, mesmo assim, não apresentou ele qualquer motivação que pudesse ensejar o deferimento de tal pedido.

Afora que dispõe o RPAF/BA:

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação.

[...]

§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

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

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

Por tudo exposto, tais alegações defensivas não podem ser acolhidas e o pedido de diligência fiscal ou mesmo contábil requerido resta indeferido, acorde art. 147, I e II, do RPAF/BA.

E, por fim, diante de tudo ora exposto, bem como, pelos levantamentos realizados (analíticos e sintéticos) e como foi conduzida a fiscalização, não se percebe nos autos qualquer desobediência às determinações do art. 3º, da Portaria nº 445/98, nem, igualmente, qualquer afronta ao princípio da verdade material.

Impugna a defesa a multa aplicada afirmando que ela viola o art. 150, IV, da Constituição Federal e os princípios da razoabilidade e do não confisco. Pontua não ter competência este foro administrativo a discutir, nos termos do art. 167 do RPAF/BA, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB).

Voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269511.0018/17-1**, lavrado contra **FRANCO BENELLY COMÉRCIO DE TECIDOS E CONFECÇÕES LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$221.061,02**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III. da Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2018

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE / RELATORA

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR