

**A. I. Nº** - 299167.0004/18-0  
**AUTUADO** - TNG COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA DE FÁTIMA FERRAZ SILVA GUIMARÃES  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 12/11/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0229-03/19**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto, do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pela autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/09/2018, refere-se à exigência de R\$121.821,83 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença 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 saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2014. Valor do débito: R\$119.742,35. Multa de 100%.

Infração 02 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2014). Valor do débito: R\$2.079,48. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 25 a 41 do PAF. Informa que, antes de passar à análise dos argumentos de mérito, pelos quais o presente auto de infração deverá ser prontamente cancelado, alega que o lançamento combatido padece de vício insanável, razão pela qual, deve ser prontamente desconstituído.

Ressalta que o princípio da motivação a que se submete a Administração Pública determina que todos os atos administrativos que contenham conteúdo decisório sejam devidamente motivados, sendo explicitadas todas as razões que levaram o Agente Público a realizar tal ato, bem como o seu respectivo embasamento legal para a adoção daquela medida.

Diz que se observa, da descrição dos fatos do auto de infração, que a Fiscalização presumiu a falta de recolhimento de ICMS no exercício de 2014 com base em rasa e apressada análise de declaração de estoques apresentada pelo impugnante, sem sequer conceder ao contribuinte a oportunidade de apresentar prova em contrário das presunções.

Afirma que ficou incumbido, ainda que de forma indireta, do ônus da prova, que não se sustenta defronte ao dever de provar exigido da Administração Pública na seara tributária. Entretanto, a Autoridade Fiscal tem o dever constitucional de investigar e provar o fato tributário, restando totalmente descabido se cogitar a inversão do ônus da prova no processo administrativo tributário. Diz que outro não é o entendimento da doutrina pátria, reproduzindo lições de Helenilson Cunha Pontes, José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho e julgado do STJ.

Conclui que, se o Fisco não realiza a fiscalização de forma satisfatória, com a demonstração exauriente das inconsistências ou da ausência de apresentação de documentos que permitisse a adoção de presunções, o seu ato de lançamento é nulo, já que realizado em franca violação aos princípios que norteiam a Administração Pública.

Acrescenta que, apenas pelas alegações até aqui tecidas, resta patente a nulidade do auto de infração, em virtude da insuficiência do procedimento fiscal levado a cabo para o lançamento tributário, que resultou na cobrança de tributo baseado em meras presunções. Presunções essas, aliás, que não se sustentam.

Caso não se entenda pela nulidade exposta no tópico anterior, o que o defendente cogita apenas por argumentar, é de rigor notar que a falta de recolhimento de ICMS decorrente da presunção de omissão de entradas e saídas, na realidade, não ocorreu.

Alega que um dos motivos que conduzem à cobrança indevida foi o fato de que a Fiscalização deixou de considerar informações relevantes relativas a uma nota fiscal específica; informações essas fornecidas pelo impugnante através do SPED contábil. A desconsideração dessas informações gerou o apontamento de “falsas” diferenças de estoque e, conseqüentemente, a suposta ausência de recolhimento de ICMS.

Informa que, de acordo com o relatório de auditoria interna anexo (doc. nº 2), a Fiscalização deixou de considerar no cômputo do estoque uma específica nota fiscal de saída devidamente emitida e informada no SPED. Conforme esmiuçado no referido relatório, foi identificado que 367 peças indicadas no relatório que acompanhou o Auto de Infração e que geraram as diferenças de estoque referem-se à Nota Fiscal nº 060322, emitida em 26/11/2013 e escriturada junto ao SPED do mês subsequente.

Afirma que o confronto dos itens constantes da mencionada nota fiscal com o “Demonstrativo de cálculo das omissões de mercadorias” acostado ao auto de infração revela que os itens em questão são exatamente os mesmos cuja saída foi presumida pela autuante. O fato de haver precisamente a mencionada nota de saída revela, na verdade, que as mercadorias foram oferecidas à tributação, não sendo possível se cobrar o ICMS novamente com o auto de infração ora questionado.

Assegura que cumpriu com suas obrigações acessórias e informou corretamente à Fiscalização acerca da movimentação das 367 peças cujas saídas foram presumidas. Não haveria motivos,

portanto, para que tais mercadorias não fossem consideradas quando da análise do controle de estoque. Por essa razão, considerando-se que parte do ICMS ora cobrado decorre da desconsideração do efetivo registro das saídas dessas 367 peças, é de rigor o acolhimento da impugnação para cancelar a cobrança nessa especificidade.

Também alega que além das mercadorias não consideradas em relação à nota mencionada no tópico anterior, parte da autuação decorre da não identificação pela Fiscalização do registro de mercadorias oriundas de trocas de produtos, o que também gerou a diferença de estoque que deu azo ao lançamento do tributo ora questionado.

Informa que as trocas de produtos são muito comuns à operação de varejo do impugnante, eis que muitos dos produtos comprados nas lojas são destinados a presentear pessoas próximas aos clientes. Além disso, é comum que o cliente compre um número menor ou maior do que aquele que melhor lhe serve, sendo perfeitamente admissível a troca, nos termos do Código de Defesa do Consumidor. Essa circunstância de troca reflete consideravelmente no resultado da operação do impugnante, e, obviamente, reflete na análise do seu controle de estoque.

Alega que o fato de a Fiscalização não ter considerado os movimentos de trocas de mercadorias na apuração do estoque revela flagrante impropriedade no lançamento realizado.

Afirma que de acordo com o relatório de auditoria interno (doc. nº 2), foi identificado que a diferença de 3.925 peças se refere às trocas realizadas no ano-calendário de 2014. A íntegra da relação das mercadorias trocadas está no corpo do relatório interno de auditoria.

O impugnante aponta, de forma amostral, que as mercadorias foram devidamente declaradas por meio das obrigações acessórias pertinentes, conforme se identifica do item “BERMUDA CARGO SARJA”, registrado em nota fiscal e no SPED contábil.

Diz que a análise amostral mencionada é verificada também em todas as demais 3.924 peças que não foram consideradas no controle de estoque da autuante, não havendo qualquer omissão de oferecimento à tributação dessas peças a ponto de justificar o lançamento em questão. Deste modo, considerando-se que as informações foram devidamente informadas à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia através do arquivo de SPED contábil, a diferença de estoque apontada pela autuante não se sustenta, eis que a circulação das mercadorias se deu para fins de trocas, devidamente reveladas ao Fisco Estadual.

Acrescenta que, o fato de as mercadorias terem circulado exclusivamente para fins de troca revela que não há que se falar na incidência de ICMS sobre a circulação dessas mercadorias, eis que não ocorreu o fato gerador tributário. A hipótese de incidência do ICMS pressupõe que a circulação de mercadoria esteja imbuída de natureza de mercancia, ou seja, a circulação deve pressupor uma contrapartida financeira, o que não ocorre no caso de troca de mercadorias. Não correspondendo a ato de mercancia, não há que se falar na incidência do ICMS.

Lembra que o crédito tributário tem como um dos elementos essenciais para a sua constituição a ocorrência do fato gerador, ou seja, o acontecimento de um fato no mundo real que concretize a hipótese de incidência tributária, a qual, por sua vez, é a descrição, contida em lei, da situação necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária, conforme leciona o Ilustre Doutrinador Hugo de Brito Machado.

Reproduz o art. 142 do Código Tributário Nacional e diz que, não tendo ocorrido o fato gerador tributário diante da ausência de ato de mercancia, não há o que se falar no nascimento da obrigação tributária de recolher o ICMS ora cobrado.

Especificamente, em relação aos itens trocados, afirma que não constaram da análise de controle de estoque da autuante, e é de rigor o cancelamento do ICMS correspondente, cobrado pela saída presumida desses itens trocados.

Também alegou que não deve prevalecer a cobrança do imposto em razão de erro de declaração cometido pelo impugnante. Isto porque, como se verifica do relatório de auditoria apresentado

(doc nº 3), parte das mercadorias que gerou a divergência de estoque apontada pela Autoridade Fiscal decorre de falha operacional cometida quando da declaração dos saldos de mercadorias no SPED contábil.

Afirma que, conforme especificado no referido relatório, o bloco H020 no arquivo de SPED foi entregue em branco por um problema operacional da Impugnante. Assim, como esse bloco compõe os saldos finais dos exercícios como “inventários”, o fato de o bloco ter sido entregue zerado implicou no resultado irreal de controle de estoque.

Diz que a análise criteriosa de cada produto que não constou do controle de estoque por conta do erro operacional desse bloco H020 está apresentada no relatório de auditoria interna que acompanha a defesa (doc. nº 2). No mesmo relatório, de forma amostral, o impugnante revela qual seria o saldo final do estoque que deveria ser considerado pela. Fiscalização:

Alega que, embora tenha ocorrido um equívoco na declaração apresentada por meio do SPED, todas as mercadorias correspondentes tiveram suas notas fiscais devidamente escrituradas nos livros fiscais, bem como tiveram o respectivo ICMS devidamente recolhido. Quando muito, poder-se-ia cogitar que o inventário de estoque não foi corretamente declarado, o que, por oportuno, também não poderia ensejar a cobrança de crédito tributário.

Ressalta que o crédito tributário tem como um dos elementos essenciais, para a sua constituição, a ocorrência do fato gerador, conforme disposto no artigo 142 do CTN, ou seja, o acontecimento de um fato no mundo real que concretize a hipótese de incidência tributária, a qual, por sua vez, é a descrição, contida em lei, da situação necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária.

Entende que erro no preenchimento de uma declaração, quando muito, representa o descumprimento de uma obrigação acessória, sendo ilógico e desprovido de qualquer fundamentação considerar que referido descumprimento teria o condão de ensejar a constituição de um crédito tributário, o qual, à luz da legislação brasileira, só pode ser formado com a ocorrência do fato gerador, o que, claramente, não é o caso.

Apresenta o entendimento de que a Fiscalização tem o dever de retificar de ofício as declarações de contribuinte quando forem identificados erros. Isso é o que dispõe o Código Tributário Nacional, ao disciplinar a possibilidade de retificação de tais documentos, conforme previsão do seu artigo 147, parágrafo 2º:

Diz que a Fiscalização sequer lhe notificou para prestar esclarecimentos acerca das divergências apontadas. Assim, entende que inexistente razão para a cobrança dos créditos tributários em apreço. Acrescenta que a doutrina e a jurisprudência entendem pacificamente que nunca um erro material de preenchimento de documentos fiscais pode conceder à Fiscalização o direito de exigir os valores relativos aos créditos tributários relacionados a tal erro.

Diante do exposto, afirma restar clara a impossibilidade de constituição de crédito tributário por mero erro de preenchimento de declaração, impondo-se o consequente cancelamento da cobrança levada a cabo pelo Auto de Infração em relevo.

Por fim, em atenção ao princípio da verdade material, uma vez que não se considere suficientes os documentos ora apresentados para cancelar integralmente a cobrança em referência, diz que se faz necessária, ao menos, a conversão do julgamento da presente impugnação em diligência, com o fim de apurar o efetivo recolhimento dos valores referentes às notas fiscais acostadas aos autos.

Pede, preliminarmente, seja acolhida a impugnação para declarar a nulidade do Auto de Infração.

Subsidiariamente, pede em razão dos argumentos de mérito, cancelamento do Auto de Infração, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada de novos documentos que possam reforçar o direito invocado.

A autuante presta informação fiscal às fls. 121 a 123 dos autos. Em relação à preliminar de nulidade, diz que foi realizado levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias acusando entradas de mercadorias tributadas desacompanhadas de notas fiscais, e não se trata de presunção e sim de comprovação, conforme demonstrativos anexos e entregues ao autuado, mediante recibo, da omissão de entradas das mercadorias.

Quanto ao mérito, comenta que as alegações defensivas se resumem em 3 (três) argumentos que abordará na mesma ordem descrita pelo autuado (fl. 26, último parágrafo).

Sobre a parte das mercadorias cujas entradas foram presumidas, informa que em relação ao argumento de não ter sido considerada a Nota Fiscal nº 6322 no levantamento quantitativo (fl. 31), ocorreu que o documento foi inserido com o código do Registro C100. Por isso, tal documento não foi considerado como registrado na EFD no exercício de 2014.

Reproduz as informações constantes no mencionado registro no SPED Fiscal e a conclusão de que a referida nota fiscal não se encontra registrada nos livros fiscais no exercício de 2014, conforme definições dos parâmetros da EFD.

Esclarece que, ao analisar os registros fiscais, regularmente escrituradas na EFD do exercício de 2014, constatou que razão assiste ao autuado, quanto às operações com CFOP 1202 e 1949 que não foram consideradas na movimentação de entrada. Assim, no âmbito da Informação Fiscal retificou os referidos demonstrativos de AUDITORIA DE ESTOQUES, incluindo essas movimentações, regularmente escrituradas na EFD – Escrituração Fiscal Eletrônica.

Com relação ao alegado erro de declaração no SPED contábil do bloco H020 (inventário), afirma que não deve ser acatada essa alegação, uma vez que apurada a omissão mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Reproduz o artigo 247, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/12, sobre a EFD – Escrituração Fiscal Digital e conclui que, após a inclusão das notas fiscais de devolução, CFOP 1202 e 1949, o Demonstrativo de Débito do Auto de Infração é retificado, conforme fl. 123 do PAF. Uma vez acolhida parte das alegações defensivas, efetivamente comprovadas e amparadas pela Legislação Tributária, pede a procedência parcial do presente Auto de Infração.

Intimado sobre a informação fiscal, o defendente se manifestou às fls. 134 a 143 do PAF, reiterando a alegação de que o lançamento combatido padece de vício insanável, razão pela qual, deve ser prontamente desconstituído.

Alega que, pela descrição dos fatos do auto de infração, a Fiscalização presumiu a falta de recolhimento de ICMS no exercício de 2014 com base em rasa e apressada análise de declaração de estoques apresentadas pelo impugnante, sem sequer conceder ao contribuinte a oportunidade de apresentar prova em contrário das presunções.

Diz que a Informação Fiscal ora combatida se limita a alegar que os demonstrativos anexos à autuação seriam suficientes a comprovar a ocorrência da omissão de mercadorias – o que não condiz com a realidade. Isto porque, a Auditora Fiscal acostou à autuação tão somente uma relação contendo demonstrativo de cálculo das supostas omissões de mercadorias, sem fazer prova de suas conclusões.

Entende que o impugnante ficou incumbido, ainda que de forma indireta, do ônus da prova, que não se sustenta defronte ao dever de provar exigido da Administração Pública na seara tributária.

Comenta sobre a presunção de legitimidade dos atos administrativos, cita a doutrina e a jurisprudência sobre o tema, e conclui que apenas pelas alegações até aqui tecidas, resta patente a nulidade do auto de infração, em virtude da insuficiência do procedimento fiscal levado a cabo para o lançamento tributário, que resultou na cobrança de tributo baseado em meras presunções.

Quanto ao mérito, alega que um dos motivos que conduzem à cobrança indevida foi o fato de que a Fiscalização deixou de considerar informações relevantes relativas a uma nota fiscal específica;

informações essas fornecidas pelo Impugnante através do SPED contábil. A desconconsideração dessas informações gerou o apontamento de “falsas” diferenças de estoque e, conseqüentemente, a suposta ausência de recolhimento de ICMS.

Diz que a autuante deixou de considerar no cômputo do estoque uma específica nota fiscal de saída devidamente emitida e informada no SPED. Conforme esmiuçado no referido relatório, foi identificado que 367 peças indicadas no relatório que acompanhou o Auto de Infração e que geraram as diferenças de estoque referem-se à Nota Fiscal nº 060322, emitida em 26/11/2013 e escriturada junto ao SPED do mês subsequente.

Diz que o fato de haver precisamente a mencionada nota de saída revela, na verdade, que as mercadorias foram oferecidas à tributação, não sendo possível se cobrar o ICMS novamente com o auto de infração ora questionado, e que a autuante alega a impossibilidade de ser considerada a declaração constante da Nota Fiscal nº 6322, tendo em vista que “ao executar o serviço responsável pela geração do SPED Fiscal, o registro C100 não é gerado para a Nota Fiscal”.

Afirma que cumpriu com suas obrigações acessórias e informou corretamente à Fiscalização acerca da movimentação das 367 peças cujas saídas foram presumidas. Não haveria motivos, portanto, para que tais mercadorias não fossem consideradas quando da análise do controle de estoque.

Entende que o registro incorreto do código na Nota Fiscal deveria resultar na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, e jamais a constituição de crédito tributário de ICMS por suposta omissão de receita! É evidente que tal desconconsideração da nota para chegar à conclusão pretendida pela Agente Fiscal está amparada em mero erro de declaração por parte do Impugnante, o que não deve resultar na obrigação de recolhimento de tributo – como será revisto mais adiante.

Por essa razão, considerando-se que parte do ICMS ora cobrado decorre da desconconsideração do efetivo registro das saídas dessas 367 peças que tiveram suas entradas devidamente registradas, é de rigor o acolhimento da presente impugnação para cancelar a cobrança nessa especificidade.

Também alega que se verifica do relatório de auditoria acostado à impugnação (Doc. nº 3), parte das mercadorias que gerou a divergência de estoque apontada pela Autoridade Fiscal decorre de falha operacional cometida quando da declaração dos saldos de mercadorias no SPED contábil, e a outra parte, aparentemente, porque o Impugnante registrou a Nota Fiscal nº 6322 de entrada sob o código errado.

Ressalta que, conforme especificado no referido relatório, o bloco H020 no arquivo de SPED foi entregue em branco por um problema operacional do impugnante. Assim, como esse bloco compõe os saldos finais dos exercícios como “inventários”, o fato de o bloco ter sido entregue zerado implicou no resultado irreal de controle de estoque.

Afirma que a análise criteriosa de cada produto que não constou do controle de estoque por conta do erro operacional desse bloco H020 está apresentada no relatório de auditoria interna que acompanha a impugnação (doc. nº 2).

Diz que, no mesmo relatório, de forma amostral, o impugnante revela qual seria o saldo final do estoque que deveria ser considerado pela Fiscalização.

Assegura que embora tenha ocorrido um equívoco na declaração que apresentou por meio do SPED, todas as mercadorias correspondentes tiveram suas notas fiscais devidamente escrituradas nos livros fiscais, bem como tiveram o respectivo ICMS devidamente recolhido.

Entende que não assiste razão à alegação apresentada pela Auditora Fiscal, que se limita a afirmar que a omissão foi apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. Afirma que deixar de afastar débitos decorrentes de erros de declaração – no caso, das notas emitidas – configura claro enriquecimento ilícito do Estado.

Acrescenta que, além de não justificar adequadamente sua contestação à impugnação nesse tópico, em claro desrespeito ao contribuinte, a Auditora Fiscal afirma categoricamente que a “alegação defensiva é pueril”. Diz que o termo ‘pueril’ utilizado não é digno do tratamento respeitoso que o servidor deve dispensar aos contribuintes, especialmente quando ao assim classificar, a Auditora deixa de refutar o argumento apropriadamente.

Entende que poder-se-ia cogitar que o inventário de estoque não foi corretamente declarado, o que, por oportuno, também não poderia ensejar a cobrança de crédito tributário. Isso porque, como já antecipado, o crédito tributário tem como um dos elementos essenciais para a sua constituição a ocorrência do fato gerador, conforme disposto no artigo 142 do CTN, ou seja, o acontecimento de um fato no mundo real que concretize a hipótese de incidência tributária, a qual, por sua vez, é a descrição, contida em lei, da situação necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária.

Alega que o erro no preenchimento de uma declaração, quando muito, representa o descumprimento de uma obrigação acessória. É ilógico e desprovido de qualquer fundamentação considerar que referido descumprimento teria o condão de ensejar a constituição de um crédito tributário, o qual, à luz da legislação brasileira, só pode ser formado com a ocorrência do fato gerador, o que, claramente, não é o caso.

Diz que a Fiscalização tem o dever de retificar de ofício as declarações de contribuinte quando forem identificados erros. No entanto, *in casu*, a Fiscalização sequer notificou a Impugnante para prestar esclarecimentos acerca das divergências apontadas, restando claro que inexistente razão para a cobrança dos créditos tributários em apreço. Some-se a isso que a doutrina e a jurisprudência entendem pacificamente que nunca um erro material de preenchimento de documentos fiscais pode conceder à Fiscalização o direito de exigir os valores relativos aos créditos tributários relacionados a tal erro.

Observa que, conforme ementas colacionadas na minuta da impugnação, é esse o entendimento tanto do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – órgão máximo administrativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil – quanto de diversos CC. Tribunais Regionais do País.

Conclui que restou clara a impossibilidade de constituição de crédito tributário por mero erro de preenchimento de declaração, impondo-se o consequente cancelamento da cobrança levada a cabo pelo Auto de Infração em relevo.

Por fim, em atenção ao princípio da verdade material, uma vez que não se considere suficientes os documentos ora apresentados para cancelar integralmente a cobrança em referência, faz-se necessária, ao menos, a conversão do julgamento da impugnação em diligência, com o fim de apurar o efetivo recolhimento dos valores referentes às notas fiscais acostadas aos autos.

Pede, preliminarmente, seja acolhida a impugnação para declarar a nulidade do Auto de Infração. Subsidiariamente, pede o cancelamento o Auto de Infração.

A autuante prestou nova informação fiscal às fls. 151 a 153. Inicialmente, mais uma vez, salienta que a ação fiscal foi desenvolvida a partir dos livros e documentos fiscais apresentados e/ou transmitidos através do SPED pelo autuado.

Diz que o levantamento quantitativo obedeceu às orientações da Portaria nº 445/98 e, como deve ser, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, teve como base o livro de Registro de Inventário, com seu estoque declarado nas datas de 31/12/2013 e 31/12/2014, as Notas Fiscais de Entradas e Notas Fiscais de Saídas, regularmente registradas na escrita fiscal, sendo consideradas as operações que efetivamente resultaram na movimentação do estoque.

Afirma que não procede a declaração do autuado à fl. 136 de que “...a I. Fiscalização presumiu a falta de recolhimento de ICMS no exercício de 2014 com base em rasa e apressada análise de declaração de estoques apresentadas pelo Impugnante, sem sequer conceder ao contribuinte a oportunidade de apresentar prova em contrário das presunções”.

Ressalta que o defendente teve duas oportunidades para apresentar seus argumentos: na impugnação e na Manifestação, tendo apresentado os mesmos argumentos.

Sobre a Nota Fiscal nº 060322 esclarece que, além de ter sido emitida em período estanque ao levantamento quantitativo, também teve seu registro fiscal (SPED) em exercício anterior.

Em relação ao argumento defensivo quanto Registro de Inventário, diz que não cabe à autuante discutir sobre quantidades legalmente declaradas pelo Contribuinte no SPED. Independente de terem sido declaradas quantidades “zeradas” ou não.

Transcreve os arts. 250 e 251 do RICMS-BA/2012, concluindo que não há como acolher os argumentos justificativos do defendente.

Afirma que as alegações defensivas apresentadas pelo autuado em sede da Manifestação de fls. 134 a 143 não elidem a acusação fiscal e não encontram amparo na Legislação Tributária. Pede a procedência parcial do presente Auto de Infração.

## VOTO

O autuado alegou que se observa da descrição dos fatos do auto de infração, que a Fiscalização presumiu a falta de recolhimento de ICMS no exercício de 2014 com base em rasa e apressada análise de declaração de estoques apresentada pelo impugnante, sem sequer conceder ao contribuinte a oportunidade de apresentar prova em contrário das presunções.

O defendente afirmou que ficou incumbido, ainda que de forma indireta, do ônus da prova, que não se sustenta, defronte ao dever de provar exigido da Administração Pública na seara tributária. Entende que a Autoridade Fiscal tem o dever constitucional de investigar e provar o fato tributário, restando totalmente descabido se cogitar a inversão do ônus da prova no processo administrativo tributário.

Acrescentou que, apenas pelas alegações apresentadas, resta patente a nulidade do auto de infração, em virtude da insuficiência do procedimento fiscal levado a cabo para o lançamento tributário, que resultou na cobrança de tributo baseado em meras presunções, que não se sustentam.

Quanto a estas alegações, observo que durante o procedimento fiscal não há previsão para o contraditório, haja vista que nesta fase a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração, ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário. Por outro lado, no processo administrativo fiscal é que se deve adotar o princípio do contraditório, considerando que de acordo com o art. 121, inciso I do RPAF-BA/99, instaura-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração.

As alegações defensivas não podem ser acatadas, considerando que cobrança realizada neste Auto de Infração corresponde à omissão apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques e o mencionado levantamento fiscal constitui comprovação suficiente da infração. Neste caso, foi exigido imposto sobre a omissão de entradas de mercadorias tributáveis, embasado no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme prevê § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96. As diferenças apuradas poderiam ser comprovadas mediante apresentação dos documentos fiscais correspondentes.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os



dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pela autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, as infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, considerando que tratam de exigência de imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, e o defendente apresentou alegações, referindo-se ao mencionado levantamento fiscal.

Infração 01 – 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença 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 saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2014.

Infração 02 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2014).

O defendente alegou que a Fiscalização deixou de considerar, no cômputo do estoque, uma específica nota fiscal de saída devidamente emitida e informada no SPED. Disse que foi identificado que 367 peças indicadas no relatório que acompanhou o Auto de Infração e que geraram as diferenças de estoque referem-se à Nota Fiscal nº 060322, emitida em 26/11/2013 e escriturada junto ao SPED do mês subsequente. Afirmou que a autuante deixou de considerar no cômputo do estoque uma específica nota fiscal de saída devidamente emitida e informada no SPED.

Na informação fiscal, a autuante disse que, em relação à parte das mercadorias cujas entradas foram presumidas, e quanto ao argumento de não ter sido considerada a Nota Fiscal nº 60322 no levantamento quantitativo (fl. 31), ocorre que o documento foi inserido com o código do Registro C100, por isso, tal documento não foi considerado como registrado na EFD no exercício de 2014.

Reproduziu as informações constantes no mencionado registro no SPED Fiscal e a conclusão de que a referida nota fiscal não se encontra registrada nos livros fiscais no exercício de 2014, conforme definições dos parâmetros da EFD.

Observe que o levantamento fiscal foi realizado em relação ao exercício de 2014, e a alegada NOTA FISCAL 60322 (fl. 47) foi emitida em 26/11/2013, portanto, no exercício anterior ao do levantamento fiscal. Neste caso, o inventário do exercício de 2013, cuja apuração ocorreu em 31 de dezembro do mencionado exercício, já deveria ter contemplado a movimentação das mercadorias constantes no referido documento fiscal, sendo incorreto fazer novamente a inclusão

das mercadorias no ano posterior (2014), por isso, não pode ser acatada a alegação defensiva sobre a NF 060322.

A autuante esclareceu, ainda, que ao analisar os registros fiscais na EFD do exercício de 2014, constatou que razão assiste ao autuado, quanto às operações com CFOP 1202 e 1949 que não foram consideradas na movimentação de entrada. Assim, no âmbito da Informação Fiscal retificou os referidos demonstrativos de AUDITORIA DE ESTOQUES, incluindo essas movimentações, regularmente escrituradas na EFD – Escrituração Fiscal Eletrônica. Após a inclusão das notas fiscais de devolução, CFOP 1202 e 1949, o Demonstrativo de Débito do Auto de Infração foi retificado, conforme fl. 123 do PAF.

O defendente também alegou que conforme especificado no referido relatório que elaborou, o bloco H020 no arquivo SPED foi entregue em branco por um problema operacional, e como esse bloco compõe os saldos finais dos exercícios como “inventários”, o fato de o bloco ter sido entregue zerado implicou no resultado irreal de controle de estoque.

Disse que o relatório apresentado, de forma amostral, revela qual seria o saldo final do estoque que deveria ser considerado pela Fiscalização. Que embora tenha ocorrido um equívoco na declaração que apresentou por meio do SPED, todas as mercadorias correspondentes tiveram suas notas fiscais devidamente escrituradas nos livros fiscais, bem como tiveram o respectivo ICMS devidamente recolhido.

Com relação ao alegado erro de declaração no SPED contábil do bloco H020 (inventário), a autuante afirmou que não deve ser acatada essa alegação, uma vez que foi apurada a omissão mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

O levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, houve a constatação de omissão de entradas e saídas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativos elaborados pela autuante e anexados aos autos.

O inventário deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício, para ser consignado no balanço da empresa. Por isso, não devem ser acatadas correções de alegadas inconsistências, considerando que o inventário deve representar o estoque físico levantado pelo contribuinte, inexistindo possibilidade de nova contagem física em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se realizar diligência fiscal para verificar se a apuração do mencionado estoque físico foi efetuada corretamente, à época.

Observe que se consideram escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega (§ 2º do art. 247 RICMS-BA/2012) e, havendo necessidade de alteração parcial ou total das informações constantes do arquivo da EFD já transmitido, o contribuinte deverá retransmiti-lo com todas as informações.

Quanto à retransmissão ou correção da Escrituração Fiscal Digital, vale reproduzir o que estabelece o RICMS-BA/2012:

**RICMS-BA/2012**

***Art. 251.** Havendo necessidade de alteração parcial ou total das informações constantes do arquivo da EFD já transmitido, o contribuinte deverá retransmiti-lo com todas as informações.*

***Parágrafo único.** A remessa de arquivo retificador da EFD, após o prazo previsto no inciso II da cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09, dependerá de autorização da inspetoria fazendária da circunscrição fiscal do contribuinte.*

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e inventário de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes de qualquer levantamento fiscal.

Acato as conclusões apresentadas pela autuante, na sua informação fiscal, e voto pela procedência parcial do presente lançamento, no valor total de R\$105.522,77, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

1. Constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98.
2. Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299167.0004/18-0**, lavrado contra **TNG COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$105.522,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.026,35 e 100% sobre R\$103.496,42, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d” e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA