

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0008/18-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - KORDSA BRASIL S.A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4º JJF nº 0082-04/19  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 10/12/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0316-12/19

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS REGISTROS NA ESCRITA FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. DIFERENÇAS TANTO DE SAÍDAS COMO DE ENTRADAS. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS. Considerações de defesa elidiram em parte a autuação. Ficou demonstrado erro na apuração do débito. Refeitos os cálculos. Infração subsistente em parte. **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. Considerações de defesa elidiram em parte a autuação. Ficou demonstrado erro na apuração do débito. Refeitos os cálculos. Correção do erro cometido pelo Autuante de utilização da alíquota de 17%, ao invés da alíquota de 18%, no lançamento original, deve ser considerado neste procedimento fiscal, pois não evidencia agravamento da infração na forma do Art. 156 do RPAF/99. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em relação à Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2018, para exigir crédito tributário no valor de R\$944.605,78, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 01 - 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto relativo a 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 efetivadas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos exercícios de 2014 e 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$417.679,80, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 - 04.05.05 - 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 entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, nos exercícios de 2015 e 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$526.925,98, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

Ambas as infrações foram julgadas procedentes em parte e são objeto do Recurso de Ofício, constando o complemento de que são referentes às operações com fios e tecidos, na filial comercial atacadista.

A 4ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão não unânime, mediante o Acórdão nº 0082-04/19 (fls. 446 a 471), com base nos votos a seguir transcritos:

*“Trata-se o presente PAF, de lançamento fiscal de crédito tributário para exigir imposto no montante de R\$944.605,78, relativo a duas irregularidades caracterizadas na inicial às fls. 01/03 dos autos, apuradas*

mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado nos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, tendo o autuado apresentado arguições de mérito, em relação a data de ocorrência de 31/12/2017 da infração 1 e as datas de ocorrências de 31/12/2015 e 31/12/2016 da infração 2. Em relação à data de ocorrência de 31/12/2014 da infração 1, há a manifestação expressa do defendente da procedência da exação, o que de pronto está sendo considerada procedente. Assim, a lide se restringe à data de ocorrência de 31/12/2017 da infração 1 e as datas de ocorrências de 31/12/2015 e 31/12/2016 da infração 2 impugnadas parcialmente.

A Infração 1 diz respeito a apuração de falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$417.679,80, relativo a 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 efetivadas omitidas, conforme demonstrativo às fls. 9/16, para o exercício de 2015 e fls. 37/43 para o exercício de 2016; com enquadramento no art. 2º, inc. I; art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inciso I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inc. I, da Portaria 445/98, mais multa de 100% tipificada no art. 42, inc. II, da Lei 7.014/96.

Por sua vez a Infração 2 diz respeito a de recolhimento do ICMS no valor de R\$526.925,98, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, nos exercícios de 2015 e 2016, 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 entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme os demonstrativos às fls. 17/26 para o exercício de 2015 e fls. 27/36 para exercício de 2016; com enquadramento no art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 23-A, inc. II, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 13, inc. II, da Portaria 445/98, mais multa de 100% tipificada no art. 42, inc. II, da Lei nº 7.014/96.

Em sede de defesa, o sujeito passivo ao analisar a peça fiscal acusatória, em conjunto com os demonstrativos que a guarnecem, constatou a procedência da exação no que se refere às operações ocorridas no ano-calendário 2014, mais especificamente o item com data de ocorrência 31/12/2014 no valor de R\$159.797,75, já que diz decorrer de ajustes de inventário, em relação aos quais não logrou êxito em identificar os documentos aptos a elidir a imputação, assistindo, portanto, como já posto anteriormente, razão ao agente autuante.

Entretanto, no que diz respeito à parte das exigências alusivas aos anos calendário 2015 a 2017, mais especificamente em relação à data de ocorrência de 31/12/2017 da infração 1 e as datas de ocorrências de 31/12/2015 e 31/12/2016 da infração 2 diz ter verificado que não merece subsistir tal como levada a cabo, na medida em que aventadas omissões, em sua grande maioria, decorre de erro material incorrido pelo autuante, no desenvolvimento da ação fiscal, consubstanciado na consideração em duplicidade de entradas e saídas de mercadorias ocorridas ao longo do período fiscalizado, entre outras ocorrências.

Após delimitados os contornos em que pautou sua defesa administrativa, em que demonstrou a improcedência de relevante parcela das datas de ocorrência arguidas, apresentou demonstrativo que diz restar procedente para as citadas imputações, conforme a seguir destacado:

Itens	Valor histórico autuado	Valor histórico remanescente após ajustes cabíveis	PAF
Inf. 01 – 31/12/2017	R\$ 257.882,05	R\$ 22.882,84	Fl. 102
Inf. 02 – 31/12/2015	R\$ 218.775,70	R\$ 66.307,07	Fl. 96
Inf. 02 – 31/12/2016	R\$ 308.150,28	R\$ 41.961,38	Fl. 100

O autuante, em sede de Informação Fiscal, às fls. 325/328, após destacar que a defendente reconheceu a procedência da exigência referente ao exercício de 2014, mais especificamente o da data de ocorrência de 31/12/2014, que faz parte integrante da infração 1 e que o defendente contestou parte dos valores apurados nos exercícios de 2015 a 2017, traça considerações de mérito em relação as argumentações de defesa, e altera o demonstrativo de débito das autuações remanescente, conforme a seguir destacado:

Itens	Valor histórico autuado	Valor histórico remanescente após Informação Fiscal	PAF
Inf. 01 – 31/12/2017	R\$ 257.882,05	R\$59.447,71	Fl. 327
Inf. 02 – 31/12/2015	R\$ 218.775,70	R\$ 324.967,40	Fl. 326
Inf. 02 – 31/12/2016	R\$ 308.150,28	R\$ 306.499,80	Fl. 327

Às fls. 338/348, o sujeito passivo, tendo tomado conhecimento dos termos da Informação Fiscal de fls. 325/328, elaborada pelo autuante, apresenta nova manifestação, com vastas considerações de equívocos cometidos pelo autuante na Informação Fiscal e apresenta os valores remanescentes que admite serem devidos para o Auto de Infração, que a seguir destacado:

Itens	Valor histórico autuado	Valor histórico remanescente após ajustes cabíveis	PAF
Inf. 01 – 31/12/2017	R\$ 257.882,05	R\$ 59.444,71	Fl. 346

Inf. 02 – 31/12/2015	R\$ 218.775,70	R\$ 65.806,02	Fl. 346
Inf. 02 – 31/12/2016	R\$ 308.150,28	R\$ 41.961,38	Fl. 346

Voltando aos autos às fls. 338/348, o sujeito passivo, tendo tomado conhecimento dos termos da Informação Fiscal de fls. 325/328, elaborada pelo autuante, apresenta manifestação, concordando com alguns dos ajustes desenvolvidos em sede de informação fiscal, outros não, todos com considerações bastante objetivas e pontuais, que enseja o autuante, em conformidade com as disposições do § 6º, do art. 127, do RPAF/BA, prestar nova informação fiscal, em relação aos equívocos apontados pelo defendente na manifestação à informação fiscal original, o que não o fez.

Isto posto, a 5ª JF, em pauta suplementar do dia 31/08/2018, às fls. 384/386 decidiu converter o presente processo em diligência à INFAZ de Origem, para que o agente Fiscal Autuante desenvolva as seguintes providências:

- a) 1ª Providência: por quanto os fatos novos, bem assim os demais fatos já destacado na defesa inicial, em que o sujeito passivo repisa, com argumentações contundente, que à luz do entendimento deste Relator, necessitam serem enfrentadas pelo Fiscal Autuante; **requer** desenvolver nova informação fiscal, abrangendo todos os aspectos da defesa, **em especial as considerações relativas aos estoques decorrente do erro material que diz ter incorrido**, a defendente, **na informação do saldo final de 2015 e por conseguinte o saldo inicial de 2016**, inclusive com registro dos erros cometidos na forma destacada à fl. 343/344 dos autos, em relação a alguns itens de produtos objetos da autuação;
- b) 2ª Providência: constatado que os erros cometidos levaram a cabo a repercutir na alteração da apuração do débito apontado, desenvolver os ajustes necessários no levantamento das operações que de fato o sujeito passivo elide, com elementos probantes (documentação) do erro cometido, independente de as informações terem sido levadas ao SPED de forma inconsistente, no que diz respeito ao erro material da informação do estoque final de 2015 e inicial de 2016. Aliás neste particular, **comprovando que de fato fora cometido o erro apontado pelo defendente, deve oportunizar ao sujeito passivo efetuar as correções no SPED**, comprovadamente ocorrida na apuração dos seus estoques das mercadorias objeto da presente autuação, **com isso possibilitar o curso normal dos trabalhos de fiscalização em períodos futuros decorrente de outras ações fiscais**.
- c) 3ª Providência: por quanto ao pedido expresso do sujeito passivo na manifestação à informação fiscal de fls. 347; e entendendo este Relator que são arguições significativas para solução da lide, a 5ª JF deliberou no sentido do i. Auditor Fiscal traçar comentário em relação a cada uma das arguições apontadas pelo sujeito passivo, conforme a seguir:
  - c.1 “as quantidades de itens ‘DF66.105’, ‘DFPETNA.6’, ‘DFPETNA.6.MCQ’ e ‘DFPETNA.7’ contempladas nas Notas Fiscais com CFOP 5922, corretamente desconsideradas pelo r. preposto autuante no bojo da Informação Fiscal d fls., estão impactando as informações prestadas no SPED a título de estoques em 31 de dezembro de 2015 e, em consequência, em 1º de janeiro de 2016, de modo a reduzi-lo indevidamente, fazendo-se necessário o saneamento destas informações, a fim de que passem a refletir a verdade material ora comprovada”;
  - c.2 “uma vez confirmada a hipótese supra, a não correção deste erro material, em paralelo à devida consideração das saídas físicas dos mesmos itens contemplados nas correlatas Notas Fiscais com CFOP 5117, estas sim destinadas a amparar efetivas movimentações de mercadorias, como acertadamente considerado pela i. autoridade autuante, equivalerá levar em conta duas vezes uma única operação, distorcendo indevidamente as movimentações dos estoques correlatos”;
  - c.3 “promovidos os ajustes cuja necessidade restou explicitada no bojo deste expediente, nos moldes detalhados nos anexos doc. 04 e doc. 05, remanescerão exigências nos importes originais de (i) R\$ 65.806,02 (sessenta e cinco mil oitocentos e seis reais e dois centavos), a título de omissão de saída, para o ano-calendário 2015; (ii) R\$ 41.961,38 (quarenta e um mil novecentos e sessenta e um reais e trinta e oito centavos), a título de omissão de entrada, para o ano-calendário 2016”.
- d) 4ª Providência: **constatado** que as arguições trazidas aos autos às fls. 338/348, pelo defendente, através da manifestação à informação fiscal de fls. 325/328 **são capazes de alterar os valores remanescentes do débito apontados para os itens não reconhecidos pelo sujeito passivo**; desenvolver novos demonstrativos de débito, acostando aos autos em papel e CD/Mídia, neste caso deve **cientificar o autuado**, mediante intimação dos termos do Auto de Infração, **concedendo o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias**, para efetuar o pagamento do débito apurado através do Auto de Infração supracitado ou apresentar a defesa do mesmo nos termos do art. 123 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99. **Caso contrário**, constatado que as arguições trazidas aos autos não são capazes de alterar os valores remanescentes do débito apontados na informação fiscal de fls. 325/328 **cientificar o autuado**, mediante intimação dos termos do Auto de Infração, **concedendo o prazo de defesa de 10 (dez) dias**, para efetuar o pagamento do débito apurado através do Auto de Infração supracitado ou apresentar a defesa.

e) 5ª Providência: Considerando a complexidade da matéria e os valores envolvidos, pede-se ao autuante, **antes de iniciar os trabalhos de revisão**, intimar o sujeito passivo para que o mesmo indique um preposto visando o acompanhamento da Diligência.

À fl. 404 o Autuante, em conformidade com os termos do pedido de diligência da 5ª JJF de fls. 384/386 acerca da ausência da mídia contendo os arquivos eletrônico (fl. 385) que embasam a Informação Fiscal de fls. 325 a 328, cuja cópia foi entregue à autuada, diz anexar ao presente PAF, conforme consta da fl. 405 dos autos.

Completando, registra que, todos os argumentos trazidos pela autuada, em sede de impugnação, assim como em manifestação, foram devidamente apreciados na Informação Fiscal.

Assim, entendendo, o Autuante, que não há nenhum fato novo na manifestação capaz de modificar o entendimento expressado na Informação Fiscal, diz retornar o presente PAF para que seja julgado.

Analizando a Informação Fiscal de fl. 404, vê-se que o autuante cumpriu apenas um item do pedido de diligência fiscal de fls. 384/386, que diz respeito a ter acostado os demonstrativos do novo débito apontado na Informação Fiscal de fls. 325/328, em relação às datas de ocorrência de 31/12/2015, 31/12/2016 e 31/12/2017, vez que não tinha acostado anteriormente.

Em relação aos demais itens do pedido de diligência de fls. 384/386, este Relator apresenta todo um apanhado justificando o pedido da diligência, conforme acordado pelos membros da 5ª JJF, em pauta suplementar do dia 31/08/2018, dado as contrarrazões da defesa às fls. 338/348, com documentos e novos demonstrativos, decorrente da Informação Fiscal de fls. 325/328.

Todavia, observa-se que o Autuante, apresenta à fl. 404, o seguinte destaque: “**não há nenhum fato novo na Manifestação capaz de modificar o entendimento expressado na Informação Fiscal**”, sem tampouco traçar qualquer arrazoado os termos da manifestação, o que vai de encontro às disposições do § 6º, do art. 127, do RPAF/BA, que determina que a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os argumentos da defesa com fundamentação.

Isto posto, por persistir dúvidas, quanto ao objeto da lide, vez que há valores já reconhecidos pelo defendente e acatados pelo Autuante, bem assim valores retificados pelo Autuante e não acatados na sua integridade pelo defendente, inclusive com farta documentação acostada aos autos, em sede de contrarrazões intrínseco do princípio do contraditório, como destacado no pedido de diligência da 5ª JJF de fls. 384/386, foi submetido em nova pauta suplementar, do dia 31/10/2018, o presente PAF, **agora no âmbito da 6ª JJF, onde os membros, decidiram converter em nova diligência à INFAZ de Origem, para que o Inspetor Fazendário, encaminhe ao agente Fiscal Autuante ou outro Fiscal estranho ao feito, no sentido de cumprir os termos do pedido de diligência de fls. 384/386, não atendido, em sua inteireza, na última Informação Fiscal.**

Às fls. 417/420, em atendimento ao pedido de diligência da 6ª JJF (fls. 408/410), o Fiscal Atuante, após apresentar um histórico da autuação, diz que, em síntese, a discussão baseia-se nas operações de venda à ordem, sob CFOP 6118 e seu correspondente 6923; assim como as sob CFOP 5117 e seu correspondente 5922, que destaca. Também traz o destaque do Capítulo XXII do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, que diz relacionar ao regramento da matéria em lide.

Em seguida, após traçar as razões de considerações de defesa e suas contrarrazões, conforme o caso, diz, também, que a alíquota aplicada no exercício de 2016, data base 31/12/2016, não estava correta. Foi utilizada a alíquota de 17% ao invés da de 18%, vigente a partir de 11/03/2016.

Neste contexto, ajustando o levantamento fiscal na forma dos procedimentos adotados pela autuada, que entendeu serem procedentes, o autuante diz que restaram os seguintes valores exigidos: (1) no exercício de 2015 o montante de R\$70.180,24 (fl. 422) e (2) no exercício de 2016 o montante de R\$44.429,69 (fl. 424).

Quanto ao exercício de 2017, mais especificamente a data de ocorrência 31/12/2017, o autuante não trouxe qualquer outra alteração em relação ao informado de R\$59.444,71 na Informação Fiscal anterior, já acatado pelo defendente.

A seguir destaco a composição do saldo remanescente da autuação nos termos dessa nova Informação Fiscal:

Itens	Valor histórico autuado	Valor histórico remanescente após Informação Fiscal	PAF
Inf. 01 – 31/12/2017	R\$ 257.882,05	R\$ 59.444,71	Fl. 327
Inf. 02 – 31/12/2015	R\$ 218.775,70	R\$ 70.180,24	Fl. 420
Inf. 02 – 31/12/2016	R\$ 308.150,28	R\$ 44.429,69	Fl. 420

Às fls. 430/437 dos autos, o sujeito passivo apresenta manifestação em relação ao relatório saneador de diligência de fls. 410/420, por pedido da 6ª JJF em sessão suplementar de 31/10/2018, em que, após traçar algumas outras considerações, diz que ratifica a constatação da procedência da exação no que se refere às operações ocorridas no ano-calendário 2014, ou seja, a ocorrência de data 31/12/2014 da Infração 1.

No que diz respeito ao lançamento relativo ao ano-calendário 2017, mais especificamente a data de ocorrência de 31/12/2017, também da infração 1, houve por bem anuir com a apuração então realizada que aponta omissão de entrada da ordem de R\$59.444,71.

Quanto ao ano calendário de 2015, relativo à data de ocorrência de 31/12/2015 da infração 2, em que o levantamento do Autuante aponta para o valor remanescente de R\$70.180,24, após o destaque do erro cometido, registra que acata a apuração realizada.

Em relação à data de ocorrência de 31/12/2016, o autuado, relativo à infração 2, em que o autuante acata os seus ajustes efetuados, todavia não no valor remanescente apurado de R\$41.961,38, e sim no valor de R\$44.429,69, vez que foi utilizado a alíquota de 17%, quando o correto seria de 18%, isso desde da origem do lançamento, registra que não concorda com tal correção.

Aduz o autuado, a impossibilidade de majoração do lançamento, mediante alteração do citado elemento quantitativo, neste momento processual. Após destacar os termos do art. 150, I, do RPAF/BA, diz que não é dado à autoridade Fiscal majorar a exigência originalmente formalizada sob pena de violação às diretrizes que balizam a atividade administrativa de constituição de crédito tributário, tal como estampado no art. 142 do CTN, mediante observância dos preceitos estampados no art. 37 da CF/88.

Dentre outras considerações, destaca que o art. 156 do RPAF expressa vedação ao agravamento de crédito tributário já constituído. Pugna, então, pela manutenção da autuação do valor corrigido de R\$41.961,38 e não o valor de R\$44.429,69, ajustado pelo Autuante, dado o ajuste da alíquota de 17% para a alíquota de 18%.

Finaliza apontando os valores reconhecidos das autuações na forma do quadro abaixo e pede que seja julgado parcialmente procedente o Auto de Infração nos valores a seguir indicado:

Itens	Valor autuado retificado após diligência	Valor efetivamente devido
Inf. 01- 31/12/2014	R\$159.797,75	R\$159.797,75
Inf. 01- 31/12/2017	R\$59.447,71	R\$59.447,71
Inf. 02- 31/12/2015	R\$70.180,24	R\$70.180,24
Inf. 02- 31/12/2016	R\$44.429,69	R\$41.961,38

À fl. 439-v consta manifestação do Autuante, destacando que não há fatos novos que não tenham sido apreciados na Diligência de fls. 417/424 dos autos.

De tudo até aqui exposto, passo então manifestar o que se segue:

Em relação à Infração 1, que se relaciona as datas de ocorrências de 31/12/2014 e 31/12/2017 nos valores de R\$159.797,75 e R\$257.882,05, respectivamente não há mais lide neste momento processual. Quanto à data de ocorrência de 31/12/2014, há a manifestação expressa do defendente nos autos da procedência da exação, o que de pronto foi considerada como procedente no início do presente voto.

Por sua vez, a data de ocorrência de 31/12/2017, após os ajustes efetuado pelo autuante, diante das arguições de equívocos apontados pelo sujeito passivo, em sede de defesa, relativo ao levantamento fiscal, com isso alterado o débito lançado original de R\$ 257.882,05 para o valor de R\$59.447,71, com a expressa anuência de concordância do defendente na manifestação à fl. 432 dos autos, vejo não restar qualquer lide neste item da autuação.

Em sendo assim, não vendo nada que desabone as alterações efetuadas pelo autuante, em sede informação fiscal, vejo restar remanescente à infração no valor de R\$219.245,46, na forma do demonstrativo de débito a seguir destacado. Infração 1 subsistente em parte.

Data Ocorr	Data Vento	Valor Histórico – R\$
31/12/2014	09/01/2015	159.797,75
31/12/2017	09/01/2018	59.447,71
Total da Infração 1		219.245,46

Em relação à Infração 2, que se relaciona as datas de ocorrências de 31/12/2015 e 31/12/2016 nos valores de R\$218.775,70 e R\$308.150,28, respectivamente, foram ajustados todos os dois demonstrativos de débitos pelo autuante, diante das arguições de equívocos apontados pelo sujeito passivo, em sede de defesa, no desenvolvimento do levantamento fiscal apurado mediante levantamento quantitativo de estoque.

Relativamente à data de ocorrência de 31/12/2015, que é alterado o valor original lançado de ICMS de R\$218.775,70 para o valor de R\$70.180,24, há a manifestação expressa do sujeito passivo à fl. 433, que faz parte integrante de suas últimas contrarrazões de fls. 430/434, de que acata a apuração realizada para o período, que aponta a omissão de saída no montante de R\$412.824,94, aplicando a alíquota de 17%, vigente à época dos fatos, encontra-se o valor de R\$70.180,24.

Todavia em relação à data de ocorrência de 31/12/2016, que é alterado o valor original lançado de ICMS de R\$308.150,28 para o valor de R\$44.429,69, há a manifestação expressa do sujeito passivo à fl. 433/434, que faz

parte, também, integrante de suas últimas contrarrazões, de que acata a apuração realizada para o período, que aponta a omissão de saída no montante de R\$246.831,61, porém não o valor levantado de ICMS com a aplicação da alíquota de 18%, e sim o valor de ICMS no valor de R\$41.961,38, aplicando a alíquota de 17% que foi a alíquota aplicada no lançamento original.

Argui que, ao proceder a alteração da alíquota de 17% para o valor de 18% estaria o autuante majorando a exigência fiscal, indo de encontro a disposição do art. 156 do RPAF do qual diz expressar a vedação ao agravamento de crédito tributário já constituído.

Na realidade o que se observa é que o autuante ao desenvolver a reconstituição do levantamento fiscal dado às arguições de irregularidade do defendente verificou que, além dos equívocos apontados pela defesa, detectou que a alíquota adotada para o exercício de 2016, data base 31/12/2016, não estava correta no levantamento original, pois foi utilizada a alíquota de 17%, ao invés da alíquota de 18%, vigente à época dos fatos geradores.

Aqui merece o seguinte questionamento: caso não houvera sido retificado o levantamento fiscal, pelo autuante, dado as arguições de irregularidade do defendente e a Fiscalização, em sede de Informação Fiscal, ter detectado que a alíquota adotada para o exercício de 2016, data base 31/12/2016, não estava correta no levantamento original, pois foi utilizada a alíquota de 17%, ao invés da alíquota de 18%, vigente à época dos fatos geradores, como assim de fato ocorreu, poderia alterar o lançamento fiscal para mais, vez que tal equívoco leva a essa consequência, ou seja, o agravamento da infração? A resposta é não, como assim dispõe o art. 156, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Neste contexto, entendo que o autuante agiu em conformidade com o que dispõe a legislação, quanto as arguições da defesa, por erro cometidos no levantamento fiscal, associado ao pedido de diligência desse Conselho de Fazenda para correção do lançamento fiscal na forma do que dispõe o RPAF/BA, em especial o § 2º, art. 7º, que autoriza os membros baixar o processo em diligência, para que sejam supridas eventuais falhas na constituição do lançamento; todavia, quanto ao erro de aplicação da alíquota no desenvolvimento do trabalho de revisão, apenas deveria ter destacado o erro cometido na perspectiva da autoridade competente instaurar novo procedimento fiscal a salvo de falha na forma do art. 156, do citado diploma legal.

Neste sentido entendo que resta razão ao defendente quanto à arguição de que o RPAF/BA, em seu artigo 156 veda ao agravamento de crédito tributário já constituído. Logo o erro cometido pelo autuante de utilização da alíquota de 17%, ao invés da alíquota de 18%, na constituição do lançamento original, não pode ser ajustado neste procedimento fiscal, devendo ser representado ao a autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.

Desta forma, em relação à data de ocorrência de 31/12/2016, relativo à Infração 2, deve ser mantido o valor alterado de R\$308.150,28 para o valor de R\$ R\$41.961,38 por erro cometido pelo autuante na constituição na constituição da base de cálculo de comum acordo entre as partes em sede de diligência.

Portanto, a alteração do valor retificado de R\$41.961,38 para o valor de R\$44.429,69, por erro cometido pelo autuante de utilização da alíquota de 17%, ao invés da alíquota de 18%, no lançamento original não deve ser considerado neste procedimento fiscal, pois evidencia agravamento da infração, o que de pronto, consubstanciando do art. 156 do RPAF, representa autoridade competente, observando o aspecto decadencial do crédito tributário, para instaurar novo procedimento fiscal, se assim entender devido, a salvo de falhas, para lançar o débito devido ao Estado da Bahia pela aplicação da alíquota devida de 18%.

Em sendo assim, não vendo nada que desabone as alterações efetuadas pelo autuante, em sede informação fiscal, vejo restar remanescente à infração no valor de R\$111.609,93, na forma do demonstrativo de débito a seguir destacado. Infração 2 subsistente em parte.

Data Ocorr	Data Vencdo	Valor Histórico – R\$
31/12/2015	09/01/2016	70.180,24
31/12/2016	09/01/2017	41.429,69
Total da Infração 1		111.609,93

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto a majoração da infração 2).**

Em que pese à boa fundamentação expendida pelo n. Relator, concordo com o seu posicionamento em relação ao mérito, mas divirjo quanto o acolhimento do argumento defensivo de que houve majoração da infração 2 (omissão de entrada apurada no exercício de 2016).

Para melhor elucidação dos fatos, observo a sequência dos fatos:

- 1) Na lavratura do AI, com relação ao exercício de 2016, na infração 2 foi apurado base de cálculo de R\$1.812.648,70 que aplicado alíquota de 17% resultou na exigência de R\$308.150,28;

- 2) No saneamento do processo a sociedade empresarial provou inconsistências no levantamento fiscal que redundaram em diligências e informações fiscais que resultaram no ajuste da base de cálculo para R\$246.831,64 que aplicado alíquota de 17% resultou na exigência de R\$41.961,38;
- 3) Na última informação fiscal o autuante esclareceu que em 31/12/2016 a alíquota aplicável era de 18%, que aplicado a base de cálculo de R\$246.831,64 resulta em valor de R\$44.429,69.

Na manifestação acerca do resultado da diligência fiscal o estabelecimento autuado alegou ter ocorrido majoração da infração 2, invocando a seu favor o disposto no:

- i) Art. 37 da Constituição Federal;
- ii) Art. 142 do CTN;
- iii) Art. 150, I e 156 do RPAF/BA;
- iv) Precedentes deste Conselho nos Acórdãos JJF 153-01/16 e JJF 187-01/16.

O art. 37 da CF trata das disposições gerais sobre a administração pública e obediência aos princípios de legalidade, impessoalidade, publicidade e eficiência. Como o Auto de Infração faz se acompanhar dos demonstrativos, descrição das infrações e dos dispositivos da legislação do ICMS que foram infringidos e a sociedade empresarial apresentou impugnação juntando provas que foram apreciadas, incorrendo em ajustes da base de cálculo, cujo resultado foi apresentado ao sujeito passivo, entendo que foi assegurado a sua participação no saneamento do processo, exercendo o seu direito de defesa. Por isso, entendo que objetivamente não foi apontado qualquer fato que tenha violado os princípios constitucionais.

O art. 142 do CTN trata da competência privativa da autoridade administrativa constituir crédito tributário pelo lançamento, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinando a matéria tributável, do cálculo do montante do tributo e indicação do sujeito passivo. Estes elementos estão presentes no processo em lide e não há violação.

O Art. 150, I do RPAF/BA conceitua o que é diligência fiscal, que no processo em questão foram realizadas a pedido do estabelecimento autuado e determinado pela autoridade competente, para refazer cálculos e outras providências para elucidar a matéria suscitada, cujos resultados foram dados ciência ao autuado. Portanto, inexistente qualquer violação.

Por fim resta a apreciação da alegação de que houve majoração da infração com base no disposto no art. 156 do RPAF/BA e precedentes do CONSEF nos Acórdãos nºs JJF 153-01/16 e JJF 187-01/16, que serão apreciados conjuntamente.

O art. 156 do RPAF/BA estabelece que:

*Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.*

Uma síntese da decisão contida no Acórdão JJF 156-01/16 indica que:

*... discordo quanto à inclusão nesta infração dos valores atinentes às operações realizadas com CFOP 1202 .... que não haviam sido computados originariamente no lançamento ...., o que resultou inclusive no agravamento da infração que passou o valor total de ICMS devido originariamente apontado no Auto de Infração de R\$45.184,50 para R\$51.596,14.*

*A título de exemplo, verifica-se que no mês de janeiro de 2011 o valor constante no Auto de Infração é de R\$313,92, enquanto no novo demonstrativo elaborado pelas autuantes na Informação Fiscal passou para R\$1.068,52.*

*Por certo que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo não pode ser modificado ou agravado, em respeito aos princípios da segurança jurídica, da imodificabilidade do lançamento.*

Já o do JJF 187-01/16 indica que:

*.... levantamento quantitativo de estoques .... apurando omissões de entrada, no valor de R\$2.700.459,77... exigindo-se ICMS sobre a diferença de maior expressão monetária, na presunção legal de omissão de saídas tributáveis, implicando R\$459.078,17.*

*Após a primeira diligência fiscal, a exigência foi alterada para R\$504.321,30 (fls. 270/311).*

*Percebe-se que os fatos constatados na decisão proferida no Acórdão JJF 156-01/16 se coaduna com o disposto no art. 156 do RPAF/BA que estabelece premissa de que “Ocorrendo evidência de agravamento da infração” a autoridade julgadora deverá representar para instaurar novo procedimento fiscal, que foi o que ocorreu no primeiro visto que o valor do Auto de Infração foi majorado de R\$45.184,50 para R\$51.596,14, a exemplo do mês de janeiro/2011 cujo valor original de R\$313,92, foi majorado para R\$1.068,52.*

*E o mesmo ocorreu no Acórdão JJF Nº 187-01/16 cujo levantamento quantitativo de estoque original apurou omissões de entrada com no valor devido de R\$459.078,17 e após realização de diligência fiscal, a exigência foi*

majorada para R\$504.321,30.

*Constata-se que estas decisões apresentadas como precedentes de julgamentos deste Conselho, não se coaduna com a situação deste processo, cuja infração 2 (2016) teve valor exigido inicialmente de R\$308.150,28 e durante o saneamento do processo foi:*

- A) Retificada a base de cálculo diante das provas carreadas ao processo e,  
B) Corrigida a alíquota aplicável de 18% legalmente prevista no art. 15, I da Lei nº 7.014/96 com a redação dada pela Lei nº 13.461/2015, resultando em valor devido de R\$44.429,69.

*Ressalte-se ainda que o Código do Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), com aplicação subsidiária ao RPAF/BA (Dec. nº 7.629/1996) estabelece premissas que asseguram às partes paridade de tratamento em relação aos exercícios de direito (art. 7º e 139, I, IX) cabendo ao juiz determinar o suprimento e saneamento de vícios processuais, anulando os atos que não possam ser aproveitados, “devendo ser praticado os que forem necessários a fim de observarem as prescrições legais”, desde que o aproveitamento dos atos não resulte em prejuízo a defesa (art. 289).*

*Na situação presente, após a lavratura do Auto de Infração, no saneamento do processo com a participação do contribuinte e da fiscalização foi:*

- 1) Assegurado ao defendente a apresentação de provas no processo que culminou na redução substancial do valor original exigido (de R\$308.150,28 para R\$44.429,69);  
2) Assegurado ao Estado a correção da aplicação da alíquota aplicável prevista no art. 15, I da Lei nº 7.014/96 de 18% e não de 17% como foi constado no Auto de Infração.

*Logo, deve ser observado a prescrição legal, desde que não incorra em agravamento da infração prevista no art. 156 do RPAF/BA, que conforme anteriormente apreciado não ocorreu.*

*Portanto, no processo deve ser dada prevalência à essência ao invés da forma, com base na legalidade, desde que tanto o contribuinte como a Fazenda Pública tomem conhecimento dos fatos e provas que tenham sido carreadas aos autos e possam se manifestar sobre a legalidade dos atos, sem que venha a causar prejuízo às partes.*

*Por tudo que foi exposto, entendo que os elementos contidos no processo comprovam que não houve agravamento da infração e os fundamentos apresentados pelo defendente não encontram amparo na legislação tributária, nem em precedentes de julgados, bem como nas regras de condução e saneamento do processo, motivo pelo qual deve ser acatado o resultado da diligência fiscal que reduziu o débito da infração 2, no exercício de 2016 de R\$308.150,28 para R\$44.429,69.”*

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O Autuado apresentou manifestação (fl. 483), informando a não apresentação de Recurso Voluntário à Decisão de piso.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto em relação à Decisão que julgou pela procedência parcial do presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa em decorrência da omissão de entradas e de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração, no valor de R\$1.346.847,52, conforme extrato (fl. 100), montante superior a R\$200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

Observo que a desoneração decorreu da constatação da ocorrência de erros na apuração do débito, apontados pelo Autuado e reconhecidos pelo Autuante e pela Decisão recorrida. A única divergência restou da legalidade ou não da correção para a utilização da alíquota de 18% no exercício de 2016.

Analizando por exercício, tendo em vista que ambas as infrações se referem a levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, apurando omissões de entradas e de saídas de mercadorias, sendo exigido o maior valor apurado por exercício.



Não houve questionamento nem redução em relação aos valores apurados no exercício de 2014 (Infração 01), onde foi apurada a omissão de saídas, no valor de R\$939.986,76, resultando no imposto devido no valor de R\$159.797,75, conforme exigido no Auto de Infração.

A redução relativa ao exercício de 2015 (Infração 02) decorreu da falta de consideração da Nota Fiscal nº 5682, emitida para amparar a devolução do produto “DFPD.12.NK” ao seu estabelecimento matriz, a qual não foi eletronicamente transmitida, mas foi registrada no livro Registro de Entradas do destinatário, bem como da consideração em duplicidade de determinadas operações com os CFOP 6.118, 6.923, 5.117 e 5.922, as quais foram corrigidas pelo Autuante mediante Diligência solicitada pela Junta de Julgamento Fiscal, resultando em exigência de omissão de saídas superiores às entradas omitidas no valor de R\$70.184,24.

Também mediante Diligência, o Autuante reduziu a omissão para o valor de R\$246.831,61, em relação ao exercício de 2016 (Infração 02), e corrigiu a aplicação da alíquota de 17% para 18%, resultando na exigência no valor de R\$44.429,69, mas a Decisão recorrida, acatando os argumentos defensivos, entendeu que a majoração da alíquota infringiu o Art. 156 do RPAF/99, exigindo apenas o valor de R\$41.961,38.

Saliento ainda que, por equívoco na transcrição do valor da Infração 02, em relação ao exercício de 2016, na Decisão ora recorrida, foi grafado o valor de R\$41.429,69, quando deveria ter sido registrado o valor de R\$41.961,38, conforme resultado na Diligência.

Na Informação Fiscal, o Autuante reduziu a omissão para o valor de R\$349.692,39, em relação ao exercício de 2017 (Infração 01), em razão da consideração em duplicidade das Notas Fiscais nº 100 e 101, mas não corrigiu a aplicação da alíquota de 17% para 18%, resultando na exigência no valor de R\$59.447,71.

Entendo equivocada a posição do Autuante, referendada pela Decisão recorrida, inclusive com contradição em relação ao exercício de 2016, devendo ser exigido o valor de R\$62.944,63, após a correção da alíquota para o percentual de 18%.

Assim prescreve o Art. 156 do RPAF/99:

*“Art. 156. Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.”*

Conforme já explicitado no Voto Divergente, constante do Acórdão ora recorrido, a questão aqui posta não se equivale à dos Acórdãos JJF nº 0153-01/16 e 0187-01/16, onde ficou demonstrado que os valores totais das infrações seriam efetivamente majorados, resultando em valores maiores do que os originalmente exigidos no Auto de Infração.

Aqui estamos falando em redução dos valores totais das infrações, apenas corrigindo a alíquota para o percentual determinado pela legislação, o Art. 15, I, da Lei nº 7.014/96, após a publicação da Lei nº 13.461, de 10/12/2015, com efeito a partir de 10/03/2016.

Na situação presente, após a lavratura do Auto de Infração, no saneamento do processo com a participação do contribuinte e da fiscalização, foi assegurado ao Autuado a apresentação de provas no processo que culminou na redução substancial das omissões exigidas nos exercícios de 2016 e 2017 de R\$1.812.648,71 e R\$1.516.953,24 para R\$246.831,61 e R\$349.692,39, respectivamente, que com a aplicação da alíquota de 18% resultam na exigência de imposto nos valores de R\$44.429,69 e R\$62.944,63, portanto bem inferiores aos valores originalmente cobrados de R\$308.150,28 e R\$257.882,05, não obstante a redução apontada no exercício de 2015.

Portanto, no processo deve ser dada prevalência à essência, ao invés da forma, com base na legalidade, desde que tanto o contribuinte como a Fazenda Pública tomem conhecimento dos fatos e provas que tenham sido carreadas aos autos e possam se manifestar sobre a legalidade dos atos, sem que venha a causar prejuízo as partes.

Por tudo que foi exposto, entendo que os elementos contidos no processo comprovam que não

houve agravamento da infração e os fundamentos apresentados pelo Autuado não encontram amparo na legislação tributária, nem em precedentes de julgados, bem como nas regras de condução e saneamento do processo, motivo pelo qual deve ser provido o presente Recurso Voluntário para que os valores exigidos nos exercícios de 2016 e 2017 sejam restabelecidos para R\$44.429,69 e R\$62.944,63, mantida a Decisão ora recorrida em relação aos exercícios de 2014 e 2015.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, julgando o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE no valor total de R\$337.352,31, conforme demonstrativo abaixo:

Infração	Exercício	Valor Auto de Infração	Valor JJF	Valor CJF	Alíquota	Resultado
01 - 04.05.02	2014	159.797,75	159.797,75	159.797,75	17%	Procedente em Parte
01 - 04.05.02	2017	257.882,05	59.447,71	62.944,63	18%	
<b>Valor Total da Infração 01</b>		<b>417.679,80</b>	<b>219.245,46</b>	<b>222.742,38</b>	-	
02 - 04.05.05	2015	218.775,70	70.180,24	70.180,24	17%	Procedente em Parte
02 - 04.05.05	2016	308.150,28	41.961,38	44.429,69	18%	
<b>Valor Total da Infração 02</b>		<b>526.925,98</b>	<b>112.141,62</b>	<b>114.609,93</b>	-	
<b>Valor Total do Auto de Infração</b>		<b>944.605,78</b>	<b>331.387,08</b>	<b>337.352,31</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0008/18-0**, lavrado contra **KORDSA BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$337.352,31**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS