

**PROCESSO** - A. I. Nº 299167.0004/18-0  
**RECORRENTE** - TNG COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFJ nº 0229-03/19  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19/04/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0053-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. Compete ao contribuinte, no prazo regulamentar e observado o Ajuste SINIEF 02/09, a retificação de sua escrituração fiscal quando esta não refletir a totalidade de suas operações, sob pena de presunção de sua ocorrência quando detectada a omissão pela fiscalização. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0229-03/19 da 3ª JFJ deste CONSEF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/09/2018, com as seguintes características:

**Período fiscalizado:** 01/01/2013 a 31/12/2014

**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 da infração:** R\$119.742,35. Multa de 100%.

**Enquadramento legal:** art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/99 c/c art. 14, inciso II da Portaria 445/98.

**Multa aplicada:** art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96

**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 da infração:** R\$2.079,48. Multa de 60%.

**Enquadramento legal:** art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso II da Lei 7.014/99 c/c art. 217 do RICMS e art. 10, inciso I, alínea “b” da Portaria 445/98.

**Multa aplicada:** art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96

Após a instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### 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.*

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão de primeiro grau, da forma a seguir indicada.

Em sede de preliminar, afirma que o lançamento contém vício insanável, porque, 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 I. Agente Público a realizar tal ato, bem como o seu respectivo embasamento legal para a adoção daquela medida.

Entende que não é o caso, pois, o que se observa da parca descrição dos fatos do Auto de Infração em epígrafe é 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 pela Recorrente, sem sequer conceder ao contribuinte a oportunidade de apresentar prova em contrário das presunções.

Nesta linha, os I. Julgadores *a quo* consignaram 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 I. Fiscalização acostou à autuação tão somente uma relação contendo demonstrativo de cálculo das supostas omissões de mercadorias, sem fazer prova de suas conclusões.

Assim, a Recorrente ficou incumbida, 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.

Afirma que não cabe alegação de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos é suficiente para afastar o dever de provar da Fiscalização. Isso porque referida presunção é relativa e, além disso, confronta com a norma prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que prevê a necessidade de provar-se a ocorrência do fato tributável, motivo pelo qual seria totalmente descabido se cogitar a inversão do ônus da prova no processo administrativo tributário.

Cita doutrina e jurisprudência para demonstrar 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.

No mérito, afirma que a suposta falta de recolhimento de ICMS decorrente da presunção de omissão de entradas e saídas, na realidade, não ocorreu.

Relata que, com relação ao argumento de que a I. Fiscalização deixou de considerar informações relevantes fornecidas através do SPED contábil – relativas à Nota Fiscal Nº 060322 – restou consignado no v. acórdão recorrido que, como a referida nota fora emitida no ano de 2013, as informações nela contidas não poderiam ser consideradas, uma vez que o levantamento fiscal foi feito com base nas informações divulgadas nos documentos fiscais referentes ao ano de 2014.

Porém, diz que a desconconsideração dessas informações é que gerou o apontamento de “falsas” diferenças de estoque e, conseqüentemente, a suposta ausência de recolhimento de ICMS.

Relembra que, de acordo com o relatório de auditoria interna anexo à impugnação (vide doc. nº 2 da impugnação), a I. 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 e confirmado pelo v. acórdão recorrido, 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 (12/2013).

Reproduz, mais uma vez, a Nota Fiscal nº 060322 e a tela de Lançamento no SPED contábil.

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 pelo I. Agente Fiscal. 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.

Reclama sobre o elevado grau de suposições dos II. Julgadores de Primeira Instância, que afirmam de forma escancarada que o inventário de 2013 “já deveria ter” contemplado a movimentação das mercadorias da NF nº 060322, sendo que não há prova alguma da I. Fiscalização que tenha revelado tal conclusão!

Reforça que a prova foi produzida pela própria Recorrente, e atesta sim que a NF nº 060322 foi declarada em 2013, mais especificamente em dezembro daquele ano. Isso, no entanto, não é suficiente para se sustentar a desconconsideração daquela nota fiscal na fiscalização em questão. 30. A bem da verdade, é inaceitável que os II. Julgadores desconsidere princípios básicos da contabilidade de inventários para manter a tributação sobre fatos geradores que comprovadamente foram tributados pela Recorrente.

Indica que, como se nota do SPED Fiscal, a nota foi realmente declarada em dezembro de 2013. Essa declaração impactou o saldo final de estoque do período, apurado em 31 de dezembro de 2013, e naturalmente o efeito prático da contabilização daquela nota migrou para a contabilização do inventário de 2014, sendo o saldo final de 2013 o marco inicial para o inventário de 2014.

Nesta lógica, é evidente que o efetivo registro em 2013 reflete na fiscalização de diferença de estoque de 2014, sendo inadmissível que desconsidere a NF nº 060322 (assim como todas as demais notas que compuseram a contabilização do estoque em 2013).

Registra ainda que a NF nº 060322 não chegou a ser contabilizada em 2014, não havendo qualquer duplicidade a ser verificada aqui, como insinuaram os II. Julgadores de Primeira Instância.

Insiste que cumpriu com sua obrigação de informar corretamente essa I. Fiscalização, por meio da emissão da nota fiscal de saída e da respectiva declaração no SPED Fiscal, acerca da movimentação das 367 peças cujas saídas foram presumidas, não sendo, portanto, a ausência de declaração dessa nota fiscal em seus inventários causa suficiente a se sustentar o lançamento de créditos tributários já devidamente recolhidos ao Fisco.

Sugere que o registro incorreto do código na Nota Fiscal ou dessa mesma Nota Fiscal no inventário correspondente 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, pois, seria evidente que tal desconconsideração da nota para chegar à conclusão pretendida pela I. Fiscalização está amparada em mero erro de declaração por parte da Recorrente, o que não deve resultar na obrigação de recolhimento de tributo – como será revisto mais adiante.

Contesta o quanto consignado no acórdão de que a cobrança seria legítima, eis que caberia ao contribuinte promover à retificação das declarações, com a retransmissão da EFD, para que não

houvesse qualquer cobrança, pois, como se verifica do relatório de auditoria acostado à impugnação (vide doc. nº 3 da impugnação), parte das mercadorias que gerou a divergência de estoque apontada pela I. Autoridade Fiscal decorre apenas de falha operacional cometida quando da declaração dos saldos de mercadorias no SPED contábil, e a outra parte, aparentemente, porque o Recorrente registrou a Nota Fiscal nº 6322 de entrada sob o código errado.

Diz que o referido relatório especifica que o bloco H020 no arquivo de SPED foi entregue em branco por um problema operacional da Recorrente. 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.

E relata 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 (vide doc. nº 2 da impugnação), bem como que no mesmo documento, de forma amostral, a Recorrente revela qual seria o saldo final do estoque que deveria ser considerado pela I. Fiscalização.

Reproduz as telas de saldo do produto V13MCJ54 no ano de 2013 e do produto I14FCI02 no ano de 2014.

Reafirma que, apesar do equívoco na declaração apresentada pela Recorrente 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. Portanto, deixar de afastar débitos decorrente de erros de declaração – no caso, das notas emitidas – configura claro enriquecimento ilícito do Estado.

Entende que, 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, 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.

Lembra que a Fiscalização tem o dever de retificar de ofício as declarações de contribuinte quando forem identificados erros. No entanto, *in casu*, a I. Fiscalização sequer notificou a Recorrente para prestar esclarecimentos acerca das divergências apontadas.

Nesta linha, reproduz julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e de alguns tribunais como reforço à sua argumentação.

Encerra requerendo o provimento do Recurso Voluntário para declarar a nulidade da autuação ou, subsidiariamente, para cancelar o mesmo, extinguindo-se os créditos tributários cobrados.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação do Recurso Voluntário.

## VOTO

Visto, relatado e analisado o processo, passo a proferir o voto.

Em sede de preliminar, a recorrente argui a nulidade da autuação por vício de motivação. Afirma 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 pela Recorrente, sem sequer conceder ao contribuinte a oportunidade de apresentar prova em contrário das presunções”.

Reclama que teria ficado incumbida, ainda que de forma indireta, do ônus da prova, o qual entende que competiria à Administração Pública na seara tributária.

A pretensão, no entanto, não merece prosperar. O Auto de Infração atende às formalidades legais,

especialmente ao art. 39 do RPAF, de forma que não restou comprovada a existência de qualquer vício, material ou formal, capaz de afetar a sua higidez.

A recorrente não atendeu às determinações da legislação tributária, notadamente no que se refere à correta escrituração fiscal das operações de entradas e saídas realizadas, fazendo incidir a presunção legal de sua ocorrência sem o recolhimento do respectivo imposto, conforme previsto no § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*[...]*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*V - pagamentos não registrados;*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;*

*b) revogada;*

*c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;*

*VII - valores totais diários das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.*

Anote-se que não há qualquer comprovação de que o direito à ampla defesa tenha sido negado à recorrente, tendo, inclusive, logrado êxito na redução do valor devido, já que parte de suas alegações foram acatadas pelo próprio autuante, de maneira que sua irresignação consiste em mero inconformismo com o resultado majoritariamente negativo do julgamento da sua impugnação.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

Quanto ao mérito, tratando de ambas as infrações, insiste em apontar equívoco na desconsideração das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº. 060322. Diz 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 (12/2013)”.

Sustenta ainda que os julgadores de primeira instância, ao afastar a alegação sob o argumento de que o inventário do exercício de 2013 já teria sido apurado em 31/12/2013, o que tornaria incorreto incluir novamente as mercadorias no ano posterior, reflete um alto grau de suposições sem que haja prova que possibilite tal conclusão.

Sem razão.

Entendo que a decisão de primeiro grau não merece reparos nesse tópico. Diz, o § 3º do art. 226 do RICMS/BA:

*Art. 226. O contribuinte também escriturará livro Registro de Inventário, na forma prevista no art. 225, referente às mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação existentes em estoque:*

*[...]*

*§ 3º O estoque apurado na forma deste artigo deverá ser lançado no Registro de Inventário, no prazo de 60 dias.*

Portanto, considerando que a fiscalização se iniciou em 17/07/2018, conforme documento de fls. 06 dos autos, naquele instante, já havia extrapolado o prazo previsto na legislação tributária para que a referida nota fiscal fosse devidamente escriturada, uma vez que esta providência é indispensável para o fechamento do balanço referente ao exercício de 2013, na forma do art. 1.179 do Código Civil.

Da mesma forma, transcorreu prazo suficiente para que fosse realizada eventual retificação da escrituração correspondente ao exercício 2013, pois, se levantado o balanço como determina a legislação, ainda que tenha ocorrido erro na escrituração como sugeriu o autuante ao prestar informação fiscal (fls. 121-122), este se tornaria conhecido em tempo suficientemente hábil para ser corrigido antes da autuação.

Assim, ao deixar de corrigi-lo, a recorrente assumiu o ônus da incorreção da sua escrita fiscal e consequente presunção de realização das operações sem o recolhimento do imposto devido. Mantenho a decisão neste ponto.

Prossegue ainda sustentando que o erro na declaração, em razão de mera falha operacional, não poderia justificar a constituição do crédito tributário eis que caberia ao contribuinte promover a retificação das declarações, com a retransmissão da EFD, para que não houvesse qualquer cobrança.

Com o devido respeito, concordo com o autuante quando afirma, em sede de informação fiscal, que o argumento é pueril (fls. 122). Estabelecidos prazos para cumprimento das obrigações principais e acessórias, o seu desatendimento reclama a aplicação de sanções, sob pena de a Administração ficar à mercê da vontade dos contribuintes, o que não é possível.

O RICMS/BA estabelece:

*Art. 247. 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).*

[...]

*§ 2º Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.*

[...]

*Art. 248. A Escrituração Fiscal Digital - EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, exceto para o microempreendedor individual e para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional.*

[...]

*Art. 249. O contribuinte obrigado à EFD deve observar o Ajuste SINIEF 02/09, além das Especificações Técnicas do Leiaute do Arquivo Digital e do Guia Prático da EFD-ICMS/IPI, previstos no Ato COTEPE/ICMS no 44/19.*

[...]

*Art. 250. O arquivo da EFD deverá ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), 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/>”, e será considerado válido após a confirmação de recebimento pelo Programa Validador e Assinador (PVA).*

[...]

*§ 2º O contribuinte deverá transmitir arquivo de EFD, 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.*

Logo, era dever da recorrente promover a correta escrituração de seus livros no prazo assinalado pela legislação, sendo certo ainda que a eventual retificação da EFD não era proibida, desde que atendida a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09. Contudo, a recorrente não conseguiu comprovar que escriturou corretamente suas operações, tampouco promoveu a retificação ou solicitou autorização para tanto em tempo hábil, não havendo previsão legal para que a fiscalização, diante da evidência do descumprimento da legislação tributária, lhe assinalasse novo prazo.

Trata-se, portanto, de descumprimento da legislação tributária e não de mero erro do contribuinte no momento da declaração. Ressalte-se que a recorrente também não fez prova do recolhimento do tributo apurado pela fiscalização, o que somente reforça a legitimidade da autuação.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.



## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299167.0004/18-0**, lavrado contra **TNG COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de fevereiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS