

A. I. N° - 299167.0007/19-8

AUTUADO - CASA DAS FERRAGENS E MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA FERRAZ SILVA GUIMARÃES

ORIGEM - INFRAZ VAREJO

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15/06/2021

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0064-03/21-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** POR OMISSÃO DE ENTRADAS. **b)** POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **c)** POR RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Ajuste realizado pela Autuante na informação fiscal e por estranho ao feito, na realização de diligência, reduziu o valor originalmente cobrado. Infrações parcialmente subsistentes. Rejeitadas nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 14/06/2019, exige crédito tributário no valor de R\$611.225,46, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 1.** 04.05.05 - falta de recolhimento de ICMS relativo a diferenças tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – as operações de entradas – com base na presunção legal, que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ano de 2015, no valor de R\$485.021,13, acrescido da multa de 100%;

**Infração 02.** 04.05.08 – falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhada de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2015, no valor de R\$84.403,01, acrescido da multa de 100%;

**Infração 03.** 04.05.09 - falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, no valor de R\$41.801,32, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o percentual de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2015.

O autuado impugna o lançamento fls.32/47, através de advogado, procuração fl.53. Registra tempestividade de sua peça defensiva. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas. Diz que vem a tempo e modo, por seu advogado, que protesta pela juntada do anexo instrumento particular de mandato, apresentar sua defesa, com base nos fatos e fundamentos, que a seguir alinha.

Inicialmente, requer que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito, sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa que ora se instaura, conforme poderes

especificados na procuração. Requer também, a conexão do presente PAF com os processos administrativos formados a partir dos AIs 299167.0006/19-1 e 299167.0007/19-8 (cópias anexos), eis que lavrados em conjunto, frutos da mesma O.S. nº 502057/19, pela mesma Auditora e em decorrência de iguais supostas ocorrências, apenas variando em relação aos exercícios (2014, 2015 e 2016). Assevera que as questões de fato e de direito, nos três processos, possuem total ligação e dependência, podendo o julgamento apartado ensejar decisões divergentes, com prejuízos à defesa e ao Estado.

Em preliminar, sustentada pelo art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF/99, pede a nulidade do lançamento, por insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo, com consequente cerceamento do direito de defesa. Aduz que a auditoria de estoques, que redundou nas diferenças quantitativas que compõem a autuação, foi realizada com base em dados inconsistentes, por culpa exclusiva da Autuante. Isso porque, ao realizar a auditoria de estoque, a Autuante contaminou o trabalho, pois computou as notas fiscais com CFOP 5929, código referente “*Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação, também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal-ECF*”. Portanto, inúmeras operações de saídas foram consideradas em duplicidade, prejudicando todo o trabalho. Explica que ao lançar, como saídas, operações registradas com o CFOP 5929, a venda do produto é duplicada, aumentando, na mesma proporção, as quantidades comercializadas. Por isso mesmo, a falsa conclusão é de que foram realizadas vendas de mercadorias “inexistentes”, as quais, por via conexa, teriam sido adquiridas sem documentação fiscal.

Ademais, diz que a auditoria prejudicou a apuração das quantidades, no momento em que levou em consideração como efetiva movimentação, as operações com CFOP 2122, código referente a “*Compra para industrialização em que a mercadoria é remetida pelo fornecedor ao industrializador, sem transitar pelo estabelecimento adquirente*”. Contrário senso, não computou como deveria as operações com CFOP 2925 – “*Retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem do adquirente*”. Exemplifica como se dão as operações de remessa e retorno da industrialização.

Comenta que, embora não tenha cobrado o ICMS pelas saídas, a auditoria apurou omissões dessa natureza. Só achou esse resultado, porque também deixou de computar as Notas Fiscais Eletrônicas ao Consumidor – NFC-e. Assim, se por um lado os vícios pertinentes aos CFOPs 5.929 e 2.925 abalaram as apurações das entradas, por outro, o levantamento das saídas foi contaminado pela falta de inclusão das vendas através de NFC-e.

Observa que, de plano, identificou os vícios apontados, mas não cumpre ao Contribuinte corrigir as falhas cometidas na auditoria. Pelo contrário, a fim de que possa exercer o direito de defesa, deve receber a auditoria, sem falhas materiais na utilização dos dados. Somente assim, poderia conferir as quantidades e valores, apresentando as divergências na totalização da apuração. Ressalta que não tem o dever de corrigir as inconsistências no método da apuração, mas sim de apontar eventuais falhas nas reais quantidades de estoques, compras, vendas e preços médios unitários.

Acrescenta que a apuração dos preços médios unitários e, por via conexa, da base de cálculo, também se encontra viciada, na medida em que, para alguns produtos, foi utilizado o “preço médio de venda”, quando haveria que se adotar o “preço médio de aquisição”, importância que, em consonância com a norma, reflete a receita que teria sido omitida. Afirma que a Autuante, no caso em tela, não comprovou que a apuração da base de cálculo seguiu o art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96, causando transtornos e, consequentemente, prejuízos, para a defesa, não sendo sua atribuição sanear mais esse vício. Sobre a matéria transcreve decisões do CONSEF.

Assim, aduz que se vê impedida de conferir de forma exaustiva, o levantamento quantitativo que lhe foi apresentado, o que implicaria, sem dispor dos mecanismos próprios do Fisco (programa), em um completo refazimento de todo o trabalho de fiscalização, a salvo das impropriedades cometidas. Entende que cumpre ao CONSEF declarar a nulidade do lançamento, determinando que

nova e regular apuração seja levada a efeito.

No mérito, afirma que mesmo prejudicada pelo irregular meio de apuração, com a utilização de dados irreais e duplicados, tentará demonstrar, que as quantidades e valores não refletem a realidade, ou seja, não existe base para a manutenção da presunção de “omissão de saídas anteriores/receita”, ou que tal presunção, se comprovada, não alcança os exorbitantes valores cobrados.

Diz que foi compelido a apresentar os estoques finais de 2014. Nessa oportunidade, se apurou, com base na sua documentação fiscal (notas de entradas e saídas e cupons, em consonância com os próprios estoques apurados para 2014), que existiam divergências nos estoques de 2015 e 2016. Assevera que não havia compatibilidade, entre os estoques de 2014 e aqueles que haviam sido apresentados para 2015 e 2016, o que se concluiu a partir dos estoques de 2014 (pedidos e acatados pelo Fisco), e a documentação fiscal que respaldava todas as compras e vendas, realizadas nos exercícios seguintes.

Prossegue alegando que, por isso mesmo, com base na documentação física existente, retificou e apresentou, junto com 2014, os estoques de 2015 e 2016. Se assim não o fizesse, as divergências seriam criadas (como foram através do AI), com repercussões em todos os períodos seguintes. Isso significa que a correção dos estoques de 2015 e 2016 foi uma decorrência lógica da informação prestada para 2014. E assim foi feito: informou os estoques de 2014 e, consequentemente, retificou os exercícios posteriores (2015 e 2016). Ocorre que a Autuante não aceitou os estoques reais levantados e retificados de 2015 e 2016. Acatou apenas, as informações de 2014, utilizando, na sua auditoria, as quantidades de 2015 e 2016, anteriormente e equivocadamente informadas. Assim agindo, as diferenças foram presumidas. Contudo, a partir de 31/12/2014, cujas quantidades informadas foram aceitas, basta que se contabilize todas as entradas e saídas, que se concluirá pelo acerto dos estoques apresentados na mesma ocasião que as informações de 2014 foram prestadas. Lembra que todas as entradas e saídas, referidas, constam das informações eletrônicas disponíveis no Sistema da SEFAZ, com destaque para as compras quase que integralmente oriundas de outros Estados.

Sustenta que para não ocasionar diferenças futuras, teve que fazer a retificação integral das informações, ou seja: de 2014, 2015 e 2016. Frisa que tudo estaria comprovado, a partir de 31/12/2014, com a documentação fiscal pertinente (notas fiscais de entradas e saídas, anexas em meio magnético, e que foram informadas ao Fisco através do SPED). A utilização dos dados dos estoques de 2014, com a desconsideração das consequentes retificações dos exercícios posteriores, só poderiam ensejar as diferenças irreais, lançadas na autuação.

Registra que como temia, a não aceitação dos estoques retificados gerou diferenças em 2014, 2015 e 2016, indicadas na presente autuação, e nos Autos de Infração 299167.0006/19-1 e 299167.0007/19-8, lavrados em conjunto, pela mesma Autuante. Insiste que as diferenças apuradas não existem e foram criadas, justamente, pelos erros cometidos na auditoria (já alinhados) e pela adoção de estoques irreais, eis que, incompatíveis com a documentação fiscal que comprova todas as entradas e saídas nos períodos fiscalizados, a partir de 31/12/2014.

Comenta que os erros cometidos na apuração, concernentes à duplicação das vendas (CFOP 5.929), ao cômputo das operações com CFOP 2.925 e à ausência de contagem das vendas por ECF, impactaram na auditoria, sempre em detrimento da Autuada. Nota que deve ser avaliado, que tais equívocos impactam nos resultados finais, ainda que se diga que a inclusão das vendas mediante NFCe “aumentaria as quantidades vendidas e as omissões de entradas”. Se o erro fosse somente esse, isso poderia ocorrer. Contudo, diz que para cada produto a situação é diferente e, acrescentando e subtraindo saídas, os resultados são diversos.

Observa que os demonstrativos que anexa, apresentam os exatos dados da autuação, como também, aqueles levantados pela empresa, em contraposição. Para cada item de mercadorias, a Autuada apresenta, no campo de observações, as justificativas aplicáveis. Portanto, essas divergências podem ser observadas nos aludidos demonstrativos anexos. Aduz ter feito duas

apurações, pertinentes às entradas (pois esta é a cobrança do AI), sendo uma com os estoques adotados pela Autuante (que não são reais) e outra com os estoques reais e retificados através da base documental (também anexa – notas de entradas e saídas). Pugnando pela manutenção dos estoques reais, pois se assim não o for, inclusive, a repercussão negativa permanecerá durante toda a vida do estabelecimento, os valores apurados, de omissão de entradas, são aceitáveis, além de corretos. Mesmo que isso não aconteça, as diferenças são bem menores do que aquelas indicadas no Auto de Infração.

Sustenta que os elementos ora apresentados indicam, ao menos, a necessidade de uma completa revisão da auditoria, caso as questões prejudiciais sejam superadas. Nesse sentido, de logo, por cautela, firma expressa solicitação. A partir do resultado da revisão, requer a reabertura do prazo de defesa (não o ínfimo prazo de 10 dias), pois poderá ser obrigada a revisão de todo o conteúdo do lançamento, da mesma forma que tem direito a partir da intimação sobre a lavratura do AI. A concessão de prazo menor, por isso mesmo, acarretará mais prejuízos à defesa.

Aponta que outro aspecto que denota a inconsistência da autuação, já aludido nas questões prejudiciais, diz respeito a apuração da base de cálculo. Reproduz da Lei 7.014/96, o art. 23-A,

Inciso II, para argumentar que, considerando que a cobrança defendida, diz respeito a “omissão de entradas”, haveria que ser seguido, em todos os itens de mercadorias, o rito expressamente previsto em Lei, não sendo aceitável a adoção dos preços médios das saídas, como levado a efeito no AI. A base de cálculo total, aplicada no AI, observadas qualquer das alíneas do inciso II do art. 23-A, se encontra majorada.

Argumenta que essa situação ocorre na planilha apresentada com o AI, intitulada “*Preço Médio das Saídas*”, cujos valores foram transportados para a apuração sintética, de acordo, também, com a fórmula a ela direcionada. Os preços médios unitários foram supervalorados (e contra a Lei), com a utilização dos montantes das saídas para cobrança sobre entradas. Não existe, nas planilhas apresentadas com a intimação sobre o AI (que também seguem anexas), demonstração dos *Preços Médios das Entradas*, cujos valores, totalizados, espelhariam a omissão de receita. De logo se extrai, a necessidade de ampla revisão no lançamento, objetivando a correção das quantidades e dos preços médios unitários. Aduz que apresenta em anexo, demonstração dos produtos em relação aos quais existem divergências dos valores unitários, apresentando os reais valores das entradas e aqueles equivocadamente aplicados na autuação.

Anota que o lançamento se torna inconsistente, ainda, quando não atentou para o disposto na Instrução Normativa 56/07, na hipótese de “omissão de receita presumida”. Reproduz decisões deste CONSEF. Alega que trabalha com uma gama de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Em assim sendo, a presunção é de que a receita obtida para a aquisição das mercadorias, que está sendo tributada, é composta, também, por vendas de mercadorias com o ICMS pago antecipadamente, conforme ato normativo e jurisprudência assentada no CONSEF. Afirma que a Infração 01, caso persista algum valor a ser cobrado, deve sofrer os efeitos da “proporcionalidade”, cujos percentuais devem ser extraídos através das DMAs, anexas.

Com relação à Infração 02, diz que sofre os mesmos reflexos correlatos aos vícios já discriminados, na auditoria (estoques, erros de contagem e base de cálculo). Aponta que a Infração 03, decorrente da Infração 02, fica da mesma maneira afetada, na proporção que for cabível.

Ante o exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de demonstrativos e documentos e, com base nos elementos ora já ofertados, pede revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade ou não, da movimentação de estoques (inventários, entradas e saídas), e dos seus correspondentes registros fiscais. Requer também, seja ouvida a PGE/PROFIS, e pede pela nulidade da autuação; pela reabertura do prazo de defesa, no caso de atendida a revisão ou alteração do lançamento na “informação fiscal”; e, regularmente instruído o PAF,

especialmente, mediante a revisão por fiscal estranho ao feito, pela improcedência do Auto de Infração.

A Autuante presta informação fiscal fls.81/85. Diz que o contribuinte sendo autuado por infringir a legislação do ICMS, apresenta defesa tempestiva ao respectivo auto de infração. Repete as irregularidades apuradas. Sintetiza os argumentos impugnativos.

Informa que no curso do desenvolvimento da ação fiscal foi dada ciência prévia dos levantamentos ao contribuinte, que, na época, após análise dos demonstrativos, respondeu com as seguintes informações, requerendo: (i) não fossem incluídas as operações sob CFOP 1905, 1906, 2125, 2903, 2922, 2923, 5905, 6901; (ii) retificação do Registro de Inventário em 31/12/2014 (EFD 02/2015), vide documentos de fls. 26 e 27 do PAF.

Esclarece que o levantamento foi realizado, exclusivamente, com base nas informações prestadas à SEFAZ através da transmissão de arquivos SPED. Na planilha de “nfe” e “nfs” constam todos os documentos fiscais escriturados pelo contribuinte.

Sobre a nulidade arguida, afirma que lhe causa espanto a alegação da Autuada à fl.34, quando assim se manifesta: *“Com efeito, a auditoria de estoques, que redundou nas diferenças quantitativas que compõem a autuação, foi realizada com base em dados inconsistentes, por culpa exclusiva da digna Autuante”*.

Isto porque, lhe foi permitido analisar previamente o levantamento realizado e efetuar correções quanto aos CFOP que informou não integrarem o quantitativo, assim como, retificar/informar valores por ventura incorretos, no Registro de Inventário transmitidos através do SPED, conforme faz prova os recibos das fls. 26 e 27.

Questiona se foi por acaso, que a Autuada teria deixado de informar sobre a exclusão do CFOP 5929; assim como, a exclusão do CFOP 2122 e a inclusão do CFOP 2925, visando exatamente, esses argumentos fúteis da nulidade? Responde que, fato é, que os demonstrativos apensados no presente Auto de Infração, assim como, a metodologia empregada no levantamento fiscal, falam por si só, quanto à clareza, que proporcionou ótimo entendimento da acusação fiscal que lhe foi imposta. Afirma que em nenhum momento se configura cerceamento ao seu direito à ampla defesa ou remete o levantamento fiscal às prerrogativas do art.18, do RPAF/99.

Quanto ao mérito, diz que com base nos argumentos e informações trazidas ao PAF, assim como, na confirmação nos documentos fiscais, excluiu das entradas, as operações sob CFOP 2122 e incluiu as sob CFOP 2925. Aduz que na prática, ao se verificar a planilha que nomina “nfe”, do arquivo *Casa\_Ferragens\_Omissões\_2015\_v1.xlsx*, assim como, seu original *Casa\_Ferragens\_Omissões\_2015.xlsx* (mídia de fl. 28), bastou uma mera reclassificação, conforme demonstra. No mesmo sentido, diz ter excluído das saídas, as operações realizadas sob CFOP 5929.

No entanto, observa que, quando da realização da ação fiscal, o Autuado registrou no campo “Informações complementares” das notas fiscais emitidas sob CFOP 5929, a referência a número de Cupom Fiscal não identificado na escrita fiscal, especificamente no livro de Registro de Saídas. Pergunta por que a Autuada não esclareceu essa questão.

Como prova desta informação, anexa cópia de duas notas fiscais. Uma de número 15.736, emitida em 27/09/2016 e a outra de número 10.362, emitida em 21/11/2014. Aponta para o detalhe de que além dessas duas, também verifica outras por amostragem, e em nenhuma delas identifica o número do declarado Cupom Fiscal registrado na EFD. Pergunta se isto, também ocorreu por sua culpa. Observa que a Autuada precisa conhecer mais seus registros fiscais. Ou seja, saber o que de fato escritura. Isto porque, à fl. 35 faz esdrúxula afirmação de que a Autuante *“também deixou de computar as Notas Fiscais Eletrônicas ao Consumidor – NFC-e”*. Comenta que só se for as (NFC-e) que a Autuada, por ventura, tenha deixado de escriturar.

Prossegue apontando, que basta que se verifique a planilha “nfs”, nos citados arquivos em formato *Excel*, *Casa\_Ferragens\_Omissões\_2015\_v1.xlsx*, assim como, seu original *Casa\_Ferragens\_Omissões\_2015.xlsx* (mídia de fl.28), para que se comprove, que os referidos

documentos fiscais foram, sim, considerados no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Assevera ser de fácil identificação na escrita fiscal, pela sua numeração (planilha “nfs”). Para maior certeza de tal fato, realiza cruzamento do ICMS Normal apurado nas operações de Saídas, uma vez excluídas as operações sob CFOP 5929, com o débito do ICMS pelas Saídas, declarado nas DMAs, conforme planilha que reproduz.

Argumenta que a alegação da Autuada à fl.34 de que: “*Portanto, inúmeras operações de saídas foram consideradas em duplicidade, prejudicando todo o trabalho*” não se comprova, ao analisar das notas fiscais emitidas com CFOP 5929, a partir da declaração no campo “*Informações Complementares*”, pois ali faz referência, em cada nota fiscal, ao cupom fiscal cuja numeração não consta registrada na EFD.

No que diz respeito ao preço médio das saídas, esclarece que uma vez excluídas as operações sob CFOP 5929, obviamente que foi recalculado novo preço médio na Informação Fiscal.

Chama atenção para a alegação defensiva sobre a escrituração de seus estoques. Entende que parece que a Autuada pretende fazer chacota com o Fisco. Frisa que lhe foi apresentada uma prévia dos levantamentos para que conferisse. Sobre estes, a defesa assim se reporta: “*Ocorre que a Sra. Autuante não aceitou os estoques reais levantados e retificados de 2015 e 2016. Acatou apenas, as informações de 2014, utilizando na sua auditoria, as quantidades de 2015 e 2016, anteriormente e equivocadamente informadas. Assim agindo, é claro que diferenças foram presumidas...*”

Traduz este comentário como: “Ocorre que a Sra. Autuante não aceitou os estoques reais levantados e retificados de 2015 e 2016, após nossa conferência prévia, cujas diferenças no levantamento quantitativo de estoques haviam sido apontadas. Acatou apenas, as informações de 2014, que não haviam sido informadas na EFD, utilizando na sua auditora, as quantidades de 2015 e 2016, declaradas anteriormente. Assim, agindo, não permitiu que fossem ajustados os estoques.”

Sustenta que as diferenças apontadas não são presumidas e sim, comprovadas a partir dos registros fiscais da Autuada, transmitidos para o banco de dados da SEFAZ e com assinatura digital. Frisa que acaso os Conselheiros discordem da tradução aberta do comentário retromencionado, reproduz o da fl.40: “*É perfeitamente lógico e compreensível que, assim, para não ocasionar diferenças futuras, a Autuada teve que fazer a retificação integral das informações, ou seja: 2014, 2015 e 2016. Tudo comprovado, a partir de 31/12/2014, com a documentação fiscal pertinente (notas fiscais de entradas e saídas, anexas em meio magnético, e que foram informadas ao Fisco através do SPED). A utilização dos dados dos estoques de 2014, com a desconsideração das consequentes retificações dos exercícios posteriores, só poderia ensejar, como efetivamente ensejou, as diferenças irreais lançadas na autuação.*”

Assevera não ser possível acreditar, que se possa requerer improcedência de uma ação fiscal, a partir de uma declaração simples como a apontada.

Reitera que o desejo da autuada é a retificação dos estoques ajustados, após ter recebido a prévia dos levantamentos que lhe foram entregues pela fiscalização, portanto após o início da ação fiscal. Diz que o Autuado pede ajustes à vista de exclusão das operações com CFOP 5929 das Saídas, confrontando o ICMS Normal calculado nessas operações, com o debitado nas DMA, mês a mês. Diz ser fato que não foi considerado na presente ação fiscal, número do Cupom Fiscal declarado no campo “*Informações Complementares*”, sem registro na EFD, que poderá ser objeto de outro tipo de ação fiscal, especificamente do Trânsito de Mercadorias, para confirmação da existência de equipamento emissor de cupom fiscal – ECF cujas operações não foram registradas na escrita fiscal (é o que se presume a partir das notas fiscais emitidas com CFOP 5929) com os mesmo valores ou aproximados (na DMA há outros débitos nos respectivos campos de ajustes). Confirma que retifica o demonstrativo de débito conforme reproduz.

Conclui os trabalhos informando que foram incluídas nas Entradas as operações sob CFOP 2925 e excluídas as sob CFOP 2122. Nas operações de Saídas exclui as operações sob CFOP 5929. Reitera que as operações realizadas com NFC-e já estavam computadas no levantamento fiscal, ao contrário do que alegou a Autuada.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

O Autuado volta a se manifestar fls. 93/96. Registra apresentar sua manifestação, com base nos fatos e fundamentos que alinha. Diz que renova o pleito para que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa, o que não foi atendido após a informação fiscal, prejudicando a defesa, notadamente no que concerne ao já exígua prazo.

Reitera também, o pedido de conexão do presente PAF com os processos administrativos formados a partir dos AIs 299167.0008/19-4 e 299167.0006/19-1, eis que lavrados em conjunto, frutos da mesma O.S. nº 502057/19, pela mesma Auditora e em decorrência de iguais supostas ocorrências, apenas variando em relação aos exercícios (2014, 2015 e 2016).

Preliminarmente, pede a nulidade da intimação ora respondida, eis que o ato foi praticado pela própria Autuante, funcionalmente incompetente para tanto. Ainda que exista, o que não é do seu conhecimento, qualquer ato, no mesmo sentido, da repartição “preparadora do PAF”, persiste a alegada incompetência, para o procedimento de instrução. De logo, deve ser observado que a INFRAZ não atendeu ao disposto no art. 131, XI, do RPAF/99, pois não organizou o processo com as folhas numeradas e rubricadas, como se extrai das cópias anexas.

Além disso, diz que não se encontra no art. 131, do RPAF, que discrimina de forma exaustiva as atividades do “órgão preparador”, a atribuição de competência à INFRAZ (muito menos à Autuante) para determinar a simples concessão de “vistas” à Autuada, com exígua prazo de 10 dias, especialmente quando, na defesa foi apresentado pedido de reabertura de prazo, caso as questões prejudiciais apresentadas fossem suplantadas.

Afirma que a competência para a instrução do PAF, nos termos do art. 136, do RPAF, cabe, inicialmente, à Secretaria do CONSEF, consoante os arts. 31 a 39, do Regimento Interno do CONSEF. Os atos de efetiva instrução, que podem influenciar no Julgamento, são privativos do Relator para quem o PAF for distribuído, na forma dos arts. 137 e 138, do RPAF, c/c o art. 45, do Regimento Interno do CONSEF. Diz não ser de competência funcional da Autuante, que possui legítimo interesse moral e econômico na ação administrativa, adotar atos de instrução, o que no caso pode influenciar o Julgador e, assim, implicar prejuízo às questões apresentadas na defesa, como efetivamente, também implicou prejuízo à decisão, privativa do Julgador, sobre à solicitada reabertura de prazo (60 dias). O mesmo se aplica à INFRAZ, como mero órgão preparador. Portanto, requer a nulidade da intimação realizada dia 02/09/19 e que o PAF seja encaminhado ao CONSEF, para competente saneamento, instrução e deliberação.

Entende que a Informação Fiscal não atendeu ao disposto no art. 127, § 6º, do RPAF/99, e se reservando ao direito de não comentar as citações depreciativas da Autuante sobre as alegações apresentadas, reitera todos os termos de sua defesa, evitando desnecessária e cansativa repetição. Resume suas alegações: (a) é nulo o AI, na forma do art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF/99, por insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo, com consequente cerceamento do direito de defesa, cujos fundamentos se encontram na peça defensiva, e em consonância com precedentes do CONSEF (não combatidos pela Autuante); (b) não há compatibilidade entre os estoques de 2014 e aqueles que haviam sido apresentados para 2015 e 2016, o que se concluiu a partir dos estoques de 2014 (pedidos e acatados pelo Fisco) e a documentação fiscal que respaldou todas de compras e vendas, realizadas nos exercícios seguintes; (c) foram, sim, cometidos erros na apuração, concernentes à duplicação das vendas (CFOP 5.929), ao cômputo das operações com CFOP 2.925 e à ausência de contagem das vendas por ECF; (d) os preços médios unitários foram apurados contra o ordenamento da Lei 7.016/96, art. 23-A, inciso II, erro que permanece na informação prestada; (e) a apuração implicou presunção de

omissão de receita, como, aliás, indicado no enquadramento legal do AI (art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96) e a auditoria não levou em consideração o mandamento da IN 56/07.

Ante ao exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente aqueles listados na defesa, assim como, diante das questões de direito que envolvem a discussão, seja ouvida a PGE/PROFIS, pede pela nulidade da intimação ou da autuação, e, se superadas as questões prejudiciais postas, e regularmente instruído o PAF, especialmente mediante a revisão por fiscal estranho ao feito, pela sua improcedência.

A Autuante presta nova informação fiscal fl.100. Afirma que após ter dado ciência da manifestação do Autuado que consta às fls.93/97, não foram apresentados argumentos novos, que não tenham sido apreciados na informação fiscal. Assim, encaminha o processo ao CONSEF para fins de instrução e julgamento.

Na assentada de julgamento dia 13/11/2019, em sustentação oral, o patrono da Autuada reiterou que a Infração 01, caso persista algum valor a ser cobrado, deve sofrer os efeitos da “proporcionalidade”, cujos percentuais podem ser extraídos através das DMAs – Demonstrativo Mensal da Apuração do ICMS.

À folha 105 consta que, após análise e discussão sobre a matéria, os membros dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal, em apreço a segurança jurídica que deve emanar das decisões deste CONSEF, a exemplo dos precedentes nos Acórdãos CJF nº 0258-11/10 e CJF nº 0205-11/18, decidiu converter o presente PAF em diligência, a fim de que a AUTUANTE, tomasse as seguintes providencias:

- a) elaborasse novo demonstrativo de débito analítico, aplicando a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, para a infração 01;
- b) intimasse o autuado e fornecesse cópia das peças elaboradas para cumprimento da diligência, concedendo prazo de 10 (dez) dias, para que o contribuinte, querendo, se manifestasse.

A diligência não foi cumprida. A Autuante se manifestou fls. 109/111. Invocou o Item 04 da Instrução Normativa 56/2007, declarando que seu entendimento não se coaduna com a interpretação dada pela 3ª JJF, a respeito da referida legislação. Afirmou que o presente caso, não possui qualquer relação com os termos da Instrução Normativa 56/2007 e que teria obedecido às determinações da Portaria 445/98.

O Autuado se manifesta às fls.131/132. Renova pleito para que todas as intimações sejam encaminhadas ao seu representante legal. Reitera pedido de conexão do presente PAF aos de nº 299167.0008/19-4 e 299167.0006/19-1.

Aduz constatar que a diligência solicitada pela 3ª JJF não foi cumprida, causando prejuízos à defesa. Renova todo o conteúdo de sua defesa inicial, protestando pelo atendimento da diligência já discutida pela 3ª JJF e levada a efeito, por novo prazo para manifestação.

Esta Junta de Julgamento Fiscal delibera por nova conversão de diligência, desta feita a fiscal estranho ao feito, fls.137/138, a fim de que fosse cumprida as determinações da diligência anteriormente solicitada.

Em manifestação às fls.143/147, inicialmente, a Auditora Fiscal designada pela autoridade competente, também descumpre as determinações da diligência requerida. Diz que seu entendimento sobre a matéria se coaduna com a da Autuante e que diverge com o expressado pelos membros da 3ª JJF.

O Autuado, através do advogado, volta a se manifestar. Inicialmente, renova o pleito de que todas as intimações e notificações lhe sejam encaminhadas. Reitera também, o pedido de conexão do presente PAF aos processos administrativos já citados.

Observa que a diligência determinada por esta JJF mais uma vez, não foi atendida. Preferiu a Auditora, como se assim fosse possível, emitir “juízo de valor” sobre a determinação do Julgador, causando prejuízos à defesa, contrariando inclusive a jurisprudência consolidada no CONSEF, que

em verdade, sustentam a tese defensiva, pois, como já dito, a acusação fiscal “omissão de entradas/presunção de omissão de saídas anteriores”, é justamente a hipótese enquadrada no art. 4º, § 4º, inciso IV, da lei 7.014/96, razão da existência da IN 56/07.

Renova todo o conteúdo de sua defesa, e, ante a insistência na desobediência à determinação da JJF para instrução do PAF, pede que seja decretada a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, protestando, caso não seja decretada a nulidade alegada, pelo atendimento da diligência por duas vezes determinada pela JJF, assim como, uma vez levada a efeito, por novo prazo para manifestação.

Ao tomar ciência da manifestação do Autuado, a auditora fiscal estranha ao feito decidiu atender ao solicitado pela 3ª JJF e realizar a diligência fiscal, conforme fls.157/163. Reproduz as infrações apuradas em ação fiscal. Sintetiza as arguições defensivas. Reproduz as argumentações do defendantec acatadas pela Autuante, associando aos valores que foram reduzidos do montante originalmente lançado fls. 81/88. Diz que na assentada do julgamento, em 30/06/2020, o Processo Administrativo Fiscal foi baixado em diligência saneadora para auditor fiscal estranho ao feito.

Explica que observando o disposto no Artigo 2º do Decreto nº 7.629/99, em consonância com a Lei nº 7.014/96, o Decreto nº 13.780/12, a Portaria nº 445/98 e a Instrução Normativa nº 56/2007, foi cumprida a determinação da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, com a adoção das seguintes medidas:

- a) exclusão das operações sob CFOP 5929 - foram excluídas as operações realizadas neste CFOP, conforme alegação defensiva, cabendo salientar, conforme destacou a Autuante, que no campo “*Informações Complementares*” desses documentos, não consta a informação do número do Cupom Fiscal a que se refere.
- b) exclusão das operações sob CFOP 2122 e inclusão das sob CFOP 2925: também foram excluídas as operações realizadas sob CFOP 2122 e incluídas as sob CFOP 2925, conforme alegou a Autuada.
- c) utilização dos preços médios de aquisição - o demonstrativo “Auditoria de Estoques – Exercício Fechado” teve retificados os preços médios unitários das mercadorias, na forma prevista no art. 23-A, da Lei nº 7.014/96.
- d) NFC-e não computadas no levantamento fiscal: no exercício de 2015, a Autuada não emitia NFC-e. Era detentor de uso de ECF – equipamento Emissor de Cupom Fiscal. Todos esses Cupons Fiscais estão regularmente escriturados na sua EFD – Escrituração Fiscal Digital e foram, sim, consideradas no levantamento fiscal, conforme planilha “nfs”, do demonstrativo Casa\_Ferragens\_Omissoes\_2015.
- e) estoques em 31/12/2014, 31/12/2015 e 31/12/2016: Em se tratando do livro de Registro de Inventário, reproduz o que prescreve os § 1º, 6º e 7º do artigo 225, do Decreto nº 13.780/12, vigente até 07/12/2020. A Autuante identificou na EFD – Escrituração Fiscal Digital da Autuada, no curso da ação fiscal, que não havia sido declarado os estoques existentes em 31/12/2014, mas tão somente, os estoques de 31/12/2015 e 31/12/2016. A identificação dessa omissão deveu-se à verificação da informação na DMA de 28/02/2015. Diz ser necessário recapitular os artigos 247 a 253 do RICMS/12, que reproduz.

Baseado no exposto e no cumprimento das obrigações legais, diz presumir que a Autuada faz no último dia do ano civil o inventário das mercadorias, porventura existentes no seu estoque, uma vez que declara como data de Balanço Contábil, o dia 31 de dezembro de cada ano. Portanto, lá no passado, em 31/12/2014, em 31/12/2015 e 31/12/2016, os prepostos da Autuada fizeram a contagem física (inventário) das mercadorias existentes, tomaram nota em seus controles e depois lançaram no livro de Registro de Inventário, especificamente na EFD – Escrituração Fiscal Digital. Depois, cumprindo obrigações acessórias, declararam o valor apurado na DMA dos meses de fevereiro de 2015, 2016 e 2017, respectivamente de 31/12/2014, 31/12/2015 e 31/12/2016. Frisa ser este o procedimento e é assim que determina a Legislação Tributária. Por isso, afirma que não restou clara a alegação de sua defesa fls. 38 e 39, que transcreve.

Afirma que o que se depreende da sua declaração, é que pretendia (ou pretende) “retificar” a contagem das mercadorias existentes em 31/12/2015 e 31/12/2016, entre o período de 28/04/2019 a 09/05/2019 (solicitação de Retificação fls. 26 e 27). Traduzindo: “ajustar” o inventário declarado como levantado em 31/12/2015 e 31/12/2016 a partir das quantidades que declarou existirem em 31/12/2014, após ser intimado pela Autuante. Assevera que nesta diligência, o que tem comprovado e não “criado”, como alega a defesa, são omissões de entradas e saídas de mercadorias. Esclarece que complementando, o que pretende a defesa, não pode ser acatado na diligência por ser contrário à norma legal: “*Ocorre que a Sra. Autuante não aceitou os estoques reais levantados e retificados em 2015 e 2016...*” Pergunta como saber a Autuada, em 2019, que esses estoques que “retificou” são os ditos reais, contados lá no passado, em 31/12/2015 e 31/12/2016?

Sobre a alegação defensiva de que “... *Contudo, a partir de 31/12/2014, cujas quantidades informadas foram aceitas, basta que se contabilize todas as entradas e saídas, que se concluirá pelo acerto dos estoques apresentados na mesma ocasião que as informações de 2014 foram prestadas.*”, também não pode ser acolhida na diligência. Seu pleito é vedado, expressamente, pelo artigo 251, § 2º, do Decreto nº 13.780/12, conforme reproduz.

No que diz respeito a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, afirma que foi cumprida na diligência, a determinação da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (fls.137/138), sendo aplicada a proporcionalidade nas omissões de entradas de mercadorias tributadas, conforme orienta a IN nº 56/2007.

Conclui que como resultado das medidas adotadas na diligência saneadora, realizada por auditor fiscal estranho ao feito, os demonstrativos de débito das infrações foram retificados conforme demonstrativos fls. 163/169 contidos na mídia CD fl. 170.

Ao tomar ciência da diligência realizada, o Autuado volta a se manifestar, através de seu patrono fls.176/177. Afirma que, intimada da “Diligência”, vem, a tempo e modo, apresentar sua manifestação, com base nos fatos e fundamentos que a seguir, alinha.

Inicialmente, renova o pleito de todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos.

Entende que a despeito da considerável redução dos valores lançados originalmente, o prazo concedido para manifestação, de apenas 10 dias, não é suficiente, pelo que de logo requer a concessão de, ao menos, 30 dias. Aduz que terá que rever todos os pontos abordados na defesa e investigados pela JJF, não sendo possível fazê-lo em 10 dias.

Ressalta que a diligência foi determinada em 20/06/2020, tendo levado 8 meses para sua conclusão. Assim, por cautela, protesta pela posterior juntada de demonstrativos e documentos, ratificando todas as alegações já esposadas, notadamente no que concerne aos estoques de 2014, conforme itens da defesa, erros na contagem decorrentes dos CFOPs 5.929 e 2.925, preços médios unitários e proporcionalidade.

Reitera todo o conteúdo de sua defesa e pede prazo de 30 dias para a conferência dos dados ora apresentados ou, ao menos, a posterior juntada de documentos e demonstrações.

Na sessão de julgamento, dia 12/05/2021, por videoconferência, foi realizada sustentação oral pelo advogado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026.

## VOTO

Inicialmente, o defendente requereu a conexão do presente PAF com os processos administrativos formados a partir dos AIs 299167.0006/19-1 e 299167.0007/19-8 (cópias anexas). Disse que além de lavrados em conjunto, frutos da mesma O.S. nº 502.057/19, pela mesma Auditora, são decorrentes de igual matéria, apenas variando em relação aos exercícios fiscalizados.

Observo que embora não haja previsão de conexão no julgamento de processo administrativo no RPAF/99, inexiste impedimento para que processos do mesmo autuado e sobre matérias semelhantes sejam distribuídos para uma mesma Junta de Julgamento Fiscal. Entretanto, no

presente caso, verifico que não houve qualquer prejuízo para o Autuado. O roteiro “*Levantamento de Estoques por Espécie de Mercadorias*” possui como base, a escrituração fiscal do contribuinte, e possui dados específicos em cada exercício financeiro, podendo inclusive, serem selecionadas mercadorias distintas em cada período, pela fiscalização. Assim, não vislumbro a repercussão de um processo no outro, visto que as contagens foram realizadas em exercício fechado, portanto, sem prejuízo ao Autuado, como alegado em sua defesa.

O defendente pediu, que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito, fossem encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada, tudo conforme poderes especificados na procuração.

Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra estabelecida nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

O impugnante requereu, que diante das questões de direito que envolvem a discussão, fosse ouvida a PGE/PROFIS.

Observo, que exceto por necessidade declarada pelos Julgadores, nos termos do art.118 do RPAF/99, não existe previsão legal para nesta fase processual ser ouvida a PGE/PROFIS, que poderá se manifestar oportunamente, quando das ocorrências estabelecidas no art. 113 do citado diploma regulamentar.

O defendente arguiu a nulidade do lançamento, por insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo. Disse que a fiscalização computou as notas fiscais com CFOP 5929, duplicando as vendas ao computar também, as operações com CFOP 2.925, além da ausência de contagem das vendas por ECF. Entendo que essa alegação se trata de mérito, e como tal, será oportunamente apreciada.

Dessa forma, após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal, são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; as incorreções apontadas quanto à base de cálculo apurada foram corrigidas, tendo o autuado tomado ciência dos ajustes realizados, o que lhe possibilitou exercer o contraditório.

Os erros cometidos pela Autuante, não podem ser aproveitados como arguição de nulidade, bem como, as demais arguições são de caráter meritório que serão abordadas oportunamente quando da análise dos fatos e do direito. Nos termos do § 1º, do art.18 do RPAF/99, que reproduzo a seguir, assim estabelece, *in verbis*:

*Art.18. ( . . . )*

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias, para sobre eles se manifestar, querendo.*

Verifico que foi obedecido o devido processo legal, através do qual, o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que obteve as peças necessárias à sua impugnação, não havendo obscuridade, com os esclarecimentos da Autuante e manifestações posteriores do autuado, bem como, foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Logo, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo no art. 39, constato que o presente PAF se encontra apto a surtir os

efeitos fáticos e jurídicos, considerando que inexistem nos autos quaisquer elementos que indiquem nulidade da autuação, nos termos do art. 18 do RPAF/99. Não vislumbro a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes, para se determinar com segurança a infração, o infrator e o *quantum* devido.

O defendant pleiteou diligência a ser realizada por fiscal estranho ao feito, além de pedir a nulidade da intimação sobre os ajustes realizados quando da informação fiscal, por entender que o ato foi praticado pela própria Autuante, funcionalmente incompetente para tanto. Diz ainda, que deve ser observado, que a INFRAZ não atendeu ao disposto no art. 131, XI do RPAF/99, pois não organizou o processo com as folhas numeradas e rubricadas, como se extrai das cópias anexas.

No presente caso, verifico que a Autuante, em sede de Informação Fiscal, realizou ajustes no levantamento fiscal, devido a inconsistências apontadas pelo Autuado em sua defesa. Verifico também, que a solicitação de diligência por fiscal estranho ao feito foi deferida por esta 3<sup>a</sup> JJF, e o pleito do autuado satisfeito.

Quanto à falta de atendimento pela INFRAZ do estabelecido no inciso XI, do art. 131 do RPAF, conforme se pode verificar no PAF, o vício foi saneado pela própria Inspetoria, e este fato não trouxe prejuízo algum para a defesa, que citou inclusive itens e parágrafos, a respeito deste processo.

O defendant requereu, inclusive quando de sua manifestação sobre a diligência fiscal, que a partir do resultado da revisão do levantamento fiscal solicitada em sua impugnação, fosse concedida a reabertura do prazo de defesa (não o prazo de 10 dias), ou seja, pediu no mínimo 30 (trinta) dias, mesmo prazo da ciência da lavratura do auto de infração para se manifestar.

Observo que o prazo concedido para o Autuado se manifestar, sobre as correções levadas a efeito no Auto de infração, se encontra em perfeita consonância com o § 1º, do art.18 do RPAF/99, assim, nenhum reparo deve ser feito quanto a esta questão.

Ademais, a lei é geral e deve ser cumprida igualmente, por todos os contribuintes. No caso concreto, na assentada de julgamento dia 13/11/2019, em sustentação oral, o patrono da Autuada, solicitou diligência para que fosse aplicada ao processo, a proporcionalidade, prevista na Instrução Normativa 56/2007, no que foi acatado. Logo, a diligência foi deferida, para atender pedido do próprio autuado. Sendo assim, não faz sentido, que mais de um ano depois, peça, mais tempo que o regulamentar, para se manifestar. Por não existir fundamento jurídico ou previsão legal para estender o prazo nos termos solicitados, indefiro o referido pedido.

No mérito, trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito fiscal relacionado ao ICMS, relativamente a três irregularidades apuradas em ação fiscal. Falta de recolhimento de ICMS, relativo a diferenças tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – as operações de entradas – com base na presunção legal, que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ano de 2015 (**Infração 01**); falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2015 (**Infração 02**); e falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o percentual de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2015 (**infração 03**).

A defesa rebateu conjuntamente as três infrações, que será apreciada de igual forma neste voto.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

O defensor afirmou que foi compelido a apresentar os estoques finais de 2014. Disse que retificou os arquivos de 2014, porém, a Autuante não aceitou os estoques reais levantados e retificados para o exercício de 2015 e 2016. Acatou apenas as informações de 2014, mas as quantidades de 2015 e 2016, foram equivocadamente informadas. Asseverou que não havia compatibilidade entre os estoques de 2014, aqueles que haviam sido apresentados para 2015 e 2016, e a documentação fiscal que respaldava todas as compras e vendas, realizadas nos citados exercícios.

É importante registrar, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, a partir da equação: Estoque Inicial + Compras do Período – Vendas realizadas no Período = Estoque Final.

Os estoques (Iniciais e Finais), estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias realizadas pela empresa no final de cada ano. Considerando que no Auto de Infração ora analisado, o levantamento foi realizado em regime fechado, no exercício de 2015, será considerado o livro Registro de Inventário de 2014, como Estoque Inicial e os dados do livro Registro de Inventário de 2015, como Estoque Final. As notas fiscais de Entradas e Saídas e o Registro de Inventário de 2016, não possuem qualquer repercussão na apuração dos estoques de 2015.

Cabe esclarecer, que não existe possibilidade de se corrigir inconsistências registradas no livro de Inventário, como quer a defesa, posto que estes dados se originaram de contagem física. A autorização dada pelo fisco para correções na EFD, se dá para acertos de códigos, agrupamento ou desagrupamento de mercadorias, correção de notas fiscais relativamente à numeração, preço, quantidade etc. Não para corrigir o livro Registro de Inventário. Houvesse essa possibilidade, se deixaria de aplicar o roteiro levantamento quantitativo de estoques, pois haveria sempre a possibilidade de serem ajustados e zeradas as irregularidades apuradas, do contribuinte sob ação fiscal.

Nas razões de defesa, como aduzido nas preliminares, o Autuado alegou que a fiscalização computou as notas fiscais com CFOP 5929, duplicando as vendas, ao computar também as operações com CFOP 2.925, além de apontar a ausência de contagem das vendas por ECF.

Em sede de informação fiscal, a Autuante esclareceu que embora tenha disponibilizado previamente o levantamento fiscal, ou seja, antes da lavratura do auto de infração, teve o cuidado de levar ao conhecimento do Autuado as irregularidades apuradas, a fim de que este apontasse possíveis inconsistências. No entanto, só por ocasião da defesa estes erros foram alegados. Informou que, como as alegações procedem, realizou os ajustes pretendidos pela defesa quando devidamente comprovados, elaborando novos demonstrativos com as devidas correções. Excluiu as operações de CFOP 5929, e computou as operações de vendas realizadas por Emissor de Cupom Fiscal – ECF. Informou ainda, que foram incluídas nas Entradas, as operações sob CFOP 2925 e excluídas as sob CFOP 2122. Sobre as operações realizadas com NFC-e, disse que já estavam computadas no levantamento fiscal.

O defensor acrescentou que a apuração dos preços médios unitários se encontrava viciada, na medida em que, para alguns produtos, foi utilizado o “preço médio de venda”, quando haveria que se adotar o “preço médio de aquisição”, em consonância com a receita apontada como omitida, os valores das entradas.

Sobre esta alegação, verifico que de fato, quando a presunção de omissão de receitas apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoques, tem como base as Entradas, como no caso em tela, a apuração da base de cálculo deve obedecer a regra do art. 23-A, inciso II da Lei 7.014/96.

Entretanto, conforme esclarecimento da Autuante, as operações em que foram aplicadas o preço médio das saídas (fl.36), foram excluídas, uma vez que foram eliminadas as operações sob CFOP 5929, quando foi recalculado na Informação Fiscal.

O defensor argumentou, que como a apuração implicou presunção de omissão de receitas, a auditoria não levou em consideração o mandamento da IN 56/07, com relação à aplicação do índice de proporcionalidade.

Observo, no caso em discussão, que diligência fiscal neste sentido foi deferida por esta 3ª JJF e aplicada a proporcionalidade, encontrando-se o procedimento para o levantamento quantitativo de estoque que apurou omissão de entradas, em perfeita consonância com a legislação vigente.

O levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, *in verbis*:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

Destarte, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que após a informação fiscal, e a diligência realizada por auditor estranho ao feito, o contribuinte não apontou nos autos, com elementos probantes de suas alegações, fatos que não tenham sido devidamente apreciados pela fiscalização. Cabe ao Autuado, adotar as providências, no sentido de apontar objetivamente erros que tenha identificado, para proporcionar condições ao Fisco de buscar a verdade material para apuração da acusação. É obrigação de todo contribuinte escriturar os seus livros fiscais, de maneira que espelhem a realidade, sob pena de ensejar descontroles, não somente no âmbito interno, mas também relativamente aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização.

Dessa forma, acolho os novos demonstrativos elaborados quando da diligência realizada, visto ser posicionamento coerente com a legislação vigente. As infrações 01, 02, e 03 são parcialmente procedentes, remanescentes os valores, conforme CD fl.170, contendo os demonstrativos ajustados fls. 163/169, e quadro abaixo:

INFRAÇÕES	VALOR ORIGINAL	VALOR REMANESCENTE
01	485.021,13	95.840,36
02	84.403,01	15.015,67
03	41.801,32	7.766,89

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299167.0007/19-8, lavrado contra **CASA DAS FERRAGENS E MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$118.622,92**, acrescido das multas de 60% sobre R\$7.766,89, e 100% sobre 110.856,03, previstas no inciso III e II, “d” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 12 de maio de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR