

PROCESSO	- A. I. N° 279733.0012/18-3
RECORRENTE	- MEGA – PACK COMÉRCIO DE EMBALAGENS EIRELI.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2 ^a JJF n° 0101-02/20-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ FEIRA DE SANTANA (CENTRO NORTE)
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 16/06/2023

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0182-12/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM REGISTRO. Exigência do imposto sobre diferença de maior expressão monetária; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Exigência do imposto do sujeito passivo na condição de solidário, por adquirir mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, constatado através de omissão de entrada apurada via auditoria de estoque; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Exigência do imposto em função do valor acrescido, relativo às mercadorias sujeitas a substituição tributária, nos termos do item anterior. Auditoria com base na EFD enviada pelo contribuinte e validada na SEFAZ, com valor jurídico. Razões recursais, com base em: EFD retificadora com status “sem validade jurídica” na SEFAZ; balanço patrimonial ou documentos extrafiscais, são incapazes à reforma da Decisão recorrida, salvo quanto a readequação da multa de 60% (infração 10). 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Razões recursais capazes a elidir parte da acusação, via pagamentos tempestivos. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada através do Acórdão n° 0101-02/20-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/12/2018 para exigir do estabelecimento do recorrente, Inscrição Estadual n° 120.035.315, o total do débito no valor histórico de R\$ 180.172,86, inerente a quinze acusações, sendo objeto recursal as exações 8, 9, 10 e 14, a saber:

Infração 08 – 04.05.02 – *Falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$ 107.332,58, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente de falta de registros de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2014 e 2015.*

Infração 09 - 04.05.08. *Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, no valor de R\$ 2.279,84, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2014 e 2015.*

Infração 10 - 04.05.09. *Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, , no valor de R\$ 1.487,81, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro*

de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2014 e 2015.

Infração 14 - 07.15.02. Recolheu a menor antecipação parcial, no valor de R\$ 11.733,29, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, nos meses de dezembro/2014; maio, julho, agosto e outubro a dezembro de 2015.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 140.102,38, diante das seguintes considerações inerentes às infrações 8, 9, 10 e 14, a saber:

VOTO

[...]

Infrações 08, 09 e 10

Foram apuradas por levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (exercícios 2014 e 2015), cujas exações originais assim se distribui:

[...]

Alegando erro comum às infrações, o Impugnante diz ter iniciado atividades em outubro 2014 e para encerrar o exercício promoveu escrituração fiscal de forma física, consignando o estoque no seu sistema contábil-financeiro, bem como em balancetes e livros de entrada, saída e de inventário, conforme documentos que anexa.

Afirmou que no exercício de 2015 iniciou a transmissão de sua EFD, informando o estoque existente e movimentações, para obter ao final, o inventário final. Ocorre, que no decorrer da sua atividade deixou de adquirir itens que compunham seu portfólio comercial, de modo que os sinalizou como “inativos” em seu sistema contábil, no sentido de produtos que não mais comporiam entradas. Todavia, alega a informação da inatividade que fora recebida pelo sistema sob a forma de estoque zerado, em que pese a existência física dos produtos.

Assim, afirma, o resultado desse “erro sistêmico” foi a transmissão de SPED com a indicação de estoque zerado, ensejando a autuação das omissões que caracterizam as infrações 08, 09 e 10.

Alegou que as mercadorias objeto da autuação, circularam regularmente com recolhimento do ICMS, conforme os extratos analíticos de estoque que se reputaram zerados, que se fazem acompanhar das respectivas NFs de saída, o que diz reforçar com análise do SPED contábil da Impugnante, exercício 2016, no qual se constata a abertura do exercício com saldo de estoque proveniente de 2015, no importe de R\$ 580.835,58.

Acrescenta o fato de que as infrações impugnadas, notadamente a 08, lhe foram imputadas por não lhe ter dado a possibilidade de infirmá-las com efetividade, principalmente por desconsideração dos livros físicos nos quais escriturou o estoque, e que os documentos anexados à Impugnação, notadamente o balancete dos exercícios fiscalizados, NFs de saída dos produtos considerados inexistentes no estoque e o SPED de 2016, onde se sinaliza o estoque final de 2015, já demonstram o equívoco da fiscalização.

Em que pese essa última afirmativa do Impugnante afrontar as provas autuadas, as quais informam que diligentemente, antes da lavratura do AI, a Autoridade Fiscal autuante repassou e pediu ao contribuinte autuado correções das inconsistências e irregularidades detectadas no curso do procedimento fiscal (vide fls. 12-15, 225-233), o autuante expressa que após apresentação da Defesa, solicitou correção dos arquivos transmitidos para que a apuração fosse refeita.

A despeito disso, como já explicitado, o sujeito passivo não corrigiu sua EFD. Sem embargo, ainda que registrando “que todos as operações realizadas para apuração dos tributos são feitas a partir dos arquivos transmitidos pelo próprio contribuinte, e retirados pelo fiscal para a realização do trabalho de fiscalização”, o autuante, utilizando outros elementos produzidos pelo sujeito passivo fora do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, e apresentados após a lavratura do AI, juntos com a Impugnação, portanto, sem valor jurídico para o caso, inadvertidamente apurou novos valores para as Infrações 08, 09 e 10, com o seguinte demonstrativo:

[...]

Analisando o caso, de logo observo que o procedimento de auditoria, roteiro de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, cujos dados-fonte são os registrados pelo contribuinte em sua escrita e documentos fiscais, constitui-se de equação matemática em que, ao Estoque Inicial, somam-se as entradas das mercadorias selecionadas, de cujo total se deduz o Estoque Final para se apurar a real quantidade de mercadorias vendidas.

Esta quantidade se confronta com a exposta nos documentos fiscais de saídas, de modo que apenas quando há divergências entre as quantidades de mercadorias efetivamente ocorridas no movimento empresarial com repercussão tributária, e as quantidades contidas nos obrigatórios e indispensáveis documentos fiscais recebidos ou emitidos pelo contribuinte, pode-se detectar omissão de saída de mercadorias sem a emissão de

consequente documento fiscal (caso as saídas reais sejam maiores que as saídas constantes dos documentos fiscais, como é a Infração 04.05.02, neste AI), ou a presunção legal de saída (caso as entradas de mercadorias registradas nos documentos fiscais de entrada sejam maiores que as saídas registradas nos documentos fiscais de saídas, como são as Infrações 04.05.05, 04.05.08 e 04.05.09, deste AI).

Vê-se que no procedimento fiscal inicial se constatou inconsistências na escrita fiscal elaborada pelo contribuinte, a qual, por comando legal, deve refletir a sua real movimentação financeira com repercussão fiscal. Ainda que as inconsistências não tenham impedido a auditoria, como já exposto previamente à lavratura do AI, a Autoridade Fiscal autuante solicitou a regularização que sob risco de penalidade fiscal, o sujeito passivo não efetuou tempestivamente, na forma regularmente prevista no Ajuste SINIEF 02/09, normativa integrada ao RICMS-BA e de pleno conhecimento do autuado.

Assim, considerando que: a) conforme consulta ao banco de dados da SEFAZ, constatei que a auditoria tem por base a Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte constante com validade jurídica; b) os elementos apresentados pelo Impugnante junto à peça de defesa e inadvertidamente utilizados pelo autuante, não possuem validade jurídica, por contrariarem a normativa da espécie; c) os arquivos retificadores transmitidos e recepcionados pela SEFAZ em 03/06/2019, cujas informações autuadas contam manterem os mesmos problemas que os originais, possuem a “situação” de “Arquivo retificador sem validade jurídica”, portanto, incapazes de produzir efeitos nos termos do § 7º, da Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09, é de se considerar as acusações fiscais como não elididas, e por consequência, subsistentes nos termos originais.

Eis a redação do dispositivo legal citado:

§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:

I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

Considerando sua inadequação e tendo em vista ser fruto de apuração por levantamento quantitativo de estoque, reenquadro a multa de 60% sugerida para a exação pela Infração 10, para 100%.

[...]

Infração 14

Trata de recolhimento a menos de ICMS Antecipação Parcial, referente a aquisições de mercadorias em outras UFs para fins de comercialização.

Apresentando elementos de prova, o Impugnante alega que em sua maior parcela, a infração foi constituída em virtude de desvio de análise do procedimento fiscal, pois as NFs analisadas que compõem a infração adentraram no estabelecimento em dezembro 2014, ao passo que o recolhimento do ICMS DIFAL fora antecipado para novembro 2014, haja vista que naquele momento, a Impugnante ainda não estava credenciada para o deferimento do recolhimento do ICMS-ST parcial, conforme art. 332, § 2º do RICMS-BA, tudo de acordo com os DAEs anexados, de modo que da exação original (R\$ 11.733,29), deve ser excluído R\$ 10.522,65.

À sua vez, analisando os argumentos e elementos de prova aportados pelo Impugnante, o autuante informa ter identificado algumas das inconsistências apontadas na Defesa, contudo, restritas ao exercício 2014, conforme demonstra em específica planilha analítica constante do CD que anexa à Informação Fiscal, sendo que para novembro e dezembro de 2014, para algumas NFs, conforme demonstrativo abaixo, não encontrou prova de recolhimento do ICMS Antecipação Parcial, ou o recolhimento foi feito em valor menor que o devido:

[...]

Este caso também consiste em mera questão de fato em que os elementos de contra prova foram oportunamente analisados e acolhidos quando pertinentes. Efetuou-se ajuste na exação e seu resultado foi levado a conhecimento do sujeito passivo, que como já anteriormente pontuado, silenciou, o que nos termos do art. 140 do RPAF aqui incidente, implica tácito reconhecimento do acerto da acusação fiscal. Aduzindo que embora não encerrando a fase de tributação, não há prova que as mercadorias objeto dessa infração posteriormente saíram tributadas, acolho o ajuste efetuado, e por consequência, tomo a Infração 14 como parcialmente subsistente no valor de R\$ 10.131,77, com o seguinte demonstrativo de débito:

[...]

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

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, às fls. 261 a 283 dos autos, em relação às infrações 8, 9 e 10, no qual diz que as razões da JJJ de que a apuração real e efetiva de estoque somente tem lugar quando as entradas e saídas reais

divergem da escrita contábil, mas não quando a escrita contábil está dissonante do estoque real, é um verdadeiro alijamento do princípio da verdade material, que também deve orientar o processo administrativo fiscal.

Aduz que, como dito em sua defesa, as infrações combatidas têm por origem um erro sistêmico que vem apontando para uma suposta omissão de entrada e saída de produtos em estoque, pois, conforme se observa dos atos constitutivos, o início de suas atividades dera-se em outubro/2014. Assim, encontrando-se próximo do encerramento do exercício fiscal e ainda na fase de início de suas atividades, promovera naquele exercício sua escrituração fiscal de forma física, em que pese seu estoque se encontrar devidamente consignado em sistema contábil-financeiro utilizado, bem como efetivamente sinalizado em balancetes e livros de entrada, saída e de inventário, conforme documentos apresentados em primeiro grau.

Já no exercício de 2015, diz que dera início à transmissão de suas informações contábeis via EFD, oportunidade em que procurou comunicar o estoque existente e as movimentações subsequentes para se obter, ao final, o respectivo inventário.

Ocorre que, no decorrer de sua atividade, diversos itens que compunham o portfólio deixaram de ser adquiridos, de maneira que foram sinalizados em seu sistema contábil que se encontravam inativos, no sentido de produtos que não mais comporiam entradas. Todavia, a informação da inatividade de tais itens fora recebida pelo sistema sob a forma de estoque zerado, em que pese a existência física dos produtos. O resultado desse erro sistêmico fora a transmissão de SPED com a indicação de estoque zerado, ensejando a autuação da suposta omissão de entrada e de saída, as quais caracterizaram as infrações 8 a 10.

Salienta que as mercadorias que se reputa que tiveram saída sem o respectivo recolhimento, em verdade, tiveram regular circulação, com o consequente recolhimento do ICMS incidente sobre a operação, comprovando-se o quanto se alega com os extratos analíticos de estoque de determinados itens, que foram reputados zerados, que se fizeram acompanhar das respectivas notas de saída e destaque do ICMS incidente sobre a operação, cuja alegação se reforça com análise do SPED contábil do exercício de 2016, no qual se constata a abertura do exercício com saldo de estoque proveniente do ano de 2015 no importe de R\$ 580.835,58.

Destaca que, em razão destas ponderações, o autuante, em diligência, diante dos esclarecimentos e documentos adicionais apresentados pelo recorrente, assim consignou:

[...]

De qualquer forma, após a defesa apresentada pelo contribuinte, uma vez mais lhe foi solicitado que corrigisse os arquivos transmitidos para que a apuração fosse feita. Após isto, novos cálculos foram feitos, tendo gerados os valores constantes nas planilhas que seguem em anexo a esta informação fiscal. Desta forma, os valores ficaram conforme segue abaixo:

2014

Infração	Valor
04.05.05 - Entrada de mercadorias tributadas maior que a de saída	1.573,32
04.05.09 - Entrada - substituição tributária - saída sem tributação - ICMS antecipado	2,31
04.05.08 - Entrada - substituição tributária - saída sem tributação - ICMS normal	2,8

2015

Infração	Valor
04.05.02 - Saídas de mercadorias tributadas maior que a de entrada	15.236,11
04.05.09 - Entrada - substituição tributária - saída sem tributação - ICMS antecipado	1.033,09
04.05.08 - Entrada - substituição tributária - saída sem tributação - ICMS normal	1.905,67

O recorrente diz que a diligente conduta do autuante que, efetivamente buscou dar primazia ao princípio da verdade material, fora reputada como inadvertida pela JJF, porque a escrita contábil, que claramente se revelou uma ficção jurídica, causada por um erro sistêmico, teria que

prevalecer sobre a realidade, apurada por um agente do próprio fisco, do que cita legislação, doutrina e jurisprudência sobre o princípio da verdade material, a exemplos de:

[...]

2. *O princípio da verdade real se sobrepõe à presunção legis, nos termos do § 2º, do art. 12 do DL 1.598/77 (art. 281 RIR/99 - Decreto 3.000/99), ao estabelecer ao contribuinte a faculdade de demonstrar, inclusive em processo judicial, a improcedência da presunção de omissão de receita, considerada no auto de infração lavrado em face da irregularidade dos registros contábeis, indicando a existência de saldo credor em caixa. Aplicação do princípio da verdade material.*

[...]

(*REsp 901.311/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2007*)

E Tribunal de Justiça São Paulo: APELAÇÃO CÍVEL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL/ICMS:

[...]

Não obstante, o erro no preenchimento das obrigações fiscais não impede que se busque a verdade material relativa à situação fiscal do contribuinte, uma vez que eventual equívoco não pode, por si só, fulminar o direito do contribuinte imputando-lhe débito inexistente.

[...]

(*TJ-SP - AC: 10024586220168260082 SP 1002458-62.2016.8.26.0082, Relator: Maria Laura Tavares, Data de Julgamento: 12/08/2019, 5ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 15/08/2019*)

Sustenta que o entendimento adotado pela JJF acabou por ferir o contraditório, que também deve existir no âmbito do processo administrativo fiscal e que a presunção que a escrita fiscal faz surgir contra o contribuinte não é absoluta, devendo ceder diante de elementos de prova que evidenciem sua insubsistência, eis que, se a escrita contábil fiscal fosse absoluta, não faria o menor sentido conter previsões no RPAF, entre os artigos 140 a 150, relativas às provas, diligências e perícias, do que reitera que o autuante, em diligência realizada, identificou que a autuação inicial deveria ser retificada diante dos elementos de prova apresentados.

Diz que não se cabe alegar que os documentos apresentados não tinham valor probatório, pois, foram apresentados: balancete e notas fiscais de saída que evidenciavam, claramente, que as mercadorias que erroneamente constaram no SPED como inexistentes, tiveram sua circulação regularmente feita com o respectivo destaque e recolhimento do ICMS correspondente.

Por fim, requer que seja reformada a Decisão recorrida, no que concerne às infrações 8, 9 e 10, retificando as infrações aos patamares indicados pelo fiscal autuante após diligência, conforme termo de diligência, anexo às fls. 294 a 297 dos autos.

Quanto à infração 14, relativa ao ICMS antecipação parcial, o apelante sustenta que deverá ser integralmente revista, afastando-se a exação ali imposta, haja vista que o tributo cobrado fora integralmente pago, eis que as notas fiscais que compuseram a infração tiveram sua entrada registrada em dezembro/2014, ao passo que o recolhimento da diferença fora antecipada para o mês de novembro/2014, haja vista que, naquele momento, ainda não estava credenciado para o deferimento do recolhimento do ICMS parcial, conforme art. 332, § 2º, do RICMS, conforme DAE apresentados, quando da defesa, que comprovavam integral recolhimento do tributo exigido, tendo o autuante, em diligência, reconhecido o pagamento de algumas rubricas, porém não levou em consideração outros DAE que foram apresentados com a defesa e no processo de fiscalização, os quais são capazes de elidir a autuação.

Destaca que das notas fiscais relacionadas pelo autuante na diligência consta as de nºs 14040, 46873 e 48708 e, conforme documentos anexos, a Nota Fiscal nº 14040 tivera o DAE emitido e devidamente pago, de forma que sua exigência há de ser afastada. Com relação às Notas Fiscais nºs 46873 e 48708, os DAE apresentados não foram considerados pelo fiscal porque o código de arrecadação estaria errado. Diante de tal informação, ingressou com o competente processo administrativo para retificar o código dos DAE das ditas notas, tendo sido deferido, conforme se observa dos documentos às fls. 285 a 292 dos autos. Logo, das rubricas lançadas pelo fiscal em sua diligência, aquelas relativas às Notas Fiscais nºs 14040, 46873 e 48708 hão de ser reconsideradas,

diante da existência de prova cabal do pagamento da antecipação parcial do ICMS e em primazia do princípio da verdade material.

Em seguida, alega inexistência de dolo na conduta do contribuinte para requerer a redução das multas aplicadas que variam de 60% a 100%, nos termos do art. 42 da Lei nº 7.014/96, oportunidade que destaca que no julgamento a JJF enquadrou a multa da infração 10 de 60% para 100%, sem a indicação, contudo, da base legal de tal reenquadramento, o qual entende ser equivocado. Assim, na mais remota hipótese de não serem declaradas insubstinentes as infrações impugnadas ou para aquelas que não foram objeto de impugnação, requer a redução da multa aplicada para 20%, eis que inexistente dolo, má-fé, na conduta do contribuinte, tendo o mesmo, apenas se equivocado na interpretação da legislação tributária, o que demonstra a aplicabilidade do art. 158 do RPAF.

À fl. 305 dos autos, diante dos elementos de prova acostados ao PAF; do novo demonstrativo elaborado pelo autuante e da recusa da JJF quanto aos novos valores apresentados na Informação Fiscal, o PAF foi convertido por esta 2ª CJF em diligência à repartição fiscal de origem para:

1. O autuante esclarecer quanto aos resultados trazidos nos novos demonstrativos, acostados à fl. 224 dos autos, em relação às infrações 8, 9 e 10, de modo a informar se os novos demonstrativos foram elaborados com base em informações fiscais extraídas dos arquivos retificadores transmitidos pelo recorrente e, mantidos no arquivo da SEFAZ como “sem validade jurídica”.
2. A infração 14, deverá o autuante observar as provas trazidas em sede de recurso, excluindo da exigência os valores cujos DAE's comprovem efetivamente o recolhimento do imposto exigido.

Às fls. 313 e 314 dos autos, consta informação fiscal subscrita pela autoridade fiscal autuante com os seguintes dizeres:

No que se refere às infrações 08, 09 e 10 (...)

De fato consultando a base de dados da Sefaz, vejo que o arquivo ainda se encontra em situação “Arquivo retificador sem validade jurídica”. Acredito que na tentativa de solucionar o problema da informação fiscal à época, não atentei que estava utilizando o arquivo que provavelmente me foi enviado diretamente pelo contribuinte, e transmitido em 19/06/2019 (página 311), mas que não estava de acordo com os procedimentos adequados.

[...]

Diante disso, e em busca da verdade material, sugiro para avaliação deste CONSEF, que seja reaberta a possibilidade de retransmissão dos arquivos por parte do contribuinte de modo que seja refeita a apuração com os novos arquivos devidamente validados para verificação dos reais valores a serem cobrados do contribuinte, a partir da elaboração de nova informação fiscal, caso seja considerada a apuração constante da informação fiscal anteriormente realizada.

No que se refere à infração 14 (...). À época da informação fiscal, a defesa não apresentou a verdade material que havia errado o código da receita e que solicitou alteração do DAE. Mas enfim, foram retiradas essas notas da autuação, mas por falta de comprovação das demais notas, permanece a cobrança das notas constantes na tabela aa seguir:

Nota Fiscal	Data da Ocorrência	Antecipação Parcial	Valor Pago	Saldo a Pagar
14065	21/11/2014	4.176,77	-	4.176,77
75053	21/11/2014	1.210,87	964,84	246,00
TOTAL				4.422,80
Nota Fiscal	Data da Ocorrência	Antecipação Parcial	Valor Pago	Saldo a Pagar
14291	19/12/2014	47,81	-	47,81
1302137	17/12/2014	17,40	-	17,40
TOTAL				65,21

Em seguida o PAF foi redistribuído para minha relatoria, em face do fim do mandato da Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para exigir do sujeito passivo o ICMS em razão da constatação de quinze infrações, sendo objeto recursal:

- As exações 8, 9, 10, mantidas subsistentes pela Decisão recorrida, nas quais exigem ICMS apurados via auditoria de estoques, nos exercícios de 2014 e 2015, em razão de:
 - i) saídas de mercadorias tributáveis sem emissão do correspondente documento fiscal, sendo exigido o ICMS de R\$ 107.332,58;
 - ii) na condição de responsável solidário do imposto devido pelo fornecedor, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, sendo exigido o ICMS de R\$ 2.279,84 e
 - iii) por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em função do valor acrescido (MVA), por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, sendo exigido o ICMS de R\$ 1.487,81.
- A exação 14, julgada subsistente em parte, no valor de R\$ 10.131,77, exige o valor recolhido a menor do ICMS antecipação parcial de R\$ 11.733,29, inerente às aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização.

Inerente às infrações 8 a 10, o recorrente alega a existência de erro na transmissão do SPED fiscal com a indicação de estoque zerado, ensejando a autuação, cuja alegação diz que se reforça com análise do SPED contábil do exercício de 2016, no qual se constata abertura do exercício com saldo de estoque proveniente do ano de 2015 de R\$ 580.835,58, tendo o autuante comprovado tal fato.

Por sua vez, a JF concluiu pela subsistência das infrações sob o entendimento de que o autuante já havia solicitada a regularização e que o sujeito passivo não efetuou tempestivamente, como também de que a auditoria tem por base a EFD transmitida pelo contribuinte, com validade jurídica, e que os elementos apresentados na defesa, inadvertidamente utilizados pelo autuante, não possuem validade jurídica, já que os arquivos retificadores transmitidos e recepcionados pela SEFAZ em 03/06/2019, possuem a “situação” de “Arquivo retificador sem validade jurídica”, logo, incapazes de produzir efeitos nos termos do § 7º, da cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09.

Diante de tais circunstâncias, registro que o art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), vigente à época da ação fiscal, determinava que “*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)*”.

Já o art. 215 do RICMS/BA, então vigente, previa que a escrituração dos livros fiscais seria feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, **sob sua exclusiva responsabilidade**.

Por sua vez, o art. 225 do RICMS já previa que o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e em fabricações **existentes no estabelecimento na data do balanço**.

Logo, o estoque existente no final dos exercícios de 2014 e 2015, por se tratar de uma contagem **física e pretérita**, torna-se impossível de ser reavaliada, não podendo, neste momento, se atribuir a “erro” por falta de qualquer meio de comprovação *convincente* do quanto inventariado e declarado à época, sendo impraticável valores financeiros de estoques, consignados no balanço patrimonial, às fls. 67 e 68 dos autos, suprir as supostas ausências de especificações e quantidades

arroladas no Registro de Inventário da EFD, pela falta dos dados necessários (especificações e quantidades), do que se socorre o apelante de formulários extrafiscais nominados de “Extrato de Movimentação de Produtos”, às fls. 88 a 113, os quais não possuem valor probante, de modo a destituir ou reverter informações tidas como contagem de estoque **existentes no estabelecimento na data do balanço**.

Ao contrário do pretendido, tal constatação vem corroborar a ocorrência de saídas de mercadorias sem documento fiscal, objeto da auditoria de estoque, eis que, de fato, inexistem fisicamente no estoque no final do exercício, como fora inventariado, apesar de existirem no controle escritural.

Portanto, não se trata de “... *um verdadeiro alijamento do princípio da verdade material ...*” como alega o recorrente, mas de arrolar as mercadorias existentes no estabelecimento na data do balanço, cuja contagem física e pretérita torna-se impossível de ser reavaliada, até em razão da validade jurídica da Escrita Fiscal Digital transmitida pelo contribuinte, não sendo plausível confrontar os estoques declarados à época com números financeiros e documentos extrafiscais ou mesmo com arquivos retificadores transmitidos e recepcionados para a SEFAZ em 03/06/2019, relativos aos fatos geradores de 2014/2015, após a lavratura do Auto de Infração, e que encontram-se com a “situação” de “Arquivo retificador sem validade jurídica”.

Diante de tais considerações, concordo com a Decisão recorrida de que tais arquivos são incapazes de produzir efeitos nos termos do § 7º, I, da cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09, pelo qual estabelece que não produzirá efeitos a retificação de EFD de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal, ainda mais quando o sujeito passivo, no decorrer da ação fiscal, havia sido intimado para efetuar correções nos arquivos da EFD e não atendeu (fls. 12/15).

Contudo, quanto a alteração procedida pela JJF no sentido de majorar a multa aplicada de 60% para 100%, em relação à infração 10, em que pese no SIGAT (fl. 252) manter 60%, ou seja, não ter sido alterada, concordo com as razões recursais, às fls. 289 dos autos, de inexistir base legal para tal reenquadramento, devendo-se, portanto, manter-se no patamar de 60%, conforme prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, como consignado na peça vestibular, quando o imposto não for recolhido por antecipação nas hipóteses regulamentares, como no caso concreto.

Diante destas considerações, concluo pela subsistência das infrações 8, 9 e 10, acolhendo as razões recursais tão-somente quanto a manutenção da multa de 60% para a décima infração.

Em relação à infração 14, na qual se exige ICMS antecipação parcial, julgada subsistente em parte no valor de R\$ 10.131,77, diante das razões recursais comprovando o devido recolhimento inerente às Notas Fiscais nºs 14040, 46873 e 48708, acolho o resultado da diligência, às fls. 314 dos autos, no valor remanescente de R\$ 4.488,01, conforme a seguir:

Nota Fiscal	Data da Ocorrência	Antecipação Parcial	Valor Pago	Saldo a Pagar
14065	21/11/2014	4.176,77	-	4.176,77
75053	21/11/2014	1.210,87	964,84	246,00
TOTAL				4.422,80
Nota Fiscal	Data da Ocorrência	Antecipação Parcial	Valor Pago	Saldo a Pagar
14291	19/12/2014	47,81	-	47,81
1302137	17/12/2014	17,40	-	17,40
TOTAL				65,21

Por fim, no tocante ao pedido para redução da multa ao patamar de 20%, deixo de analisá-lo, eis que tais multas, em análise, são por descumprimento de obrigação tributária principal, de competência, à época, da Câmara Superior, cujo dispositivo legal previsto no art. 159 do RPAF fora revogado pelo Decreto nº 16.032, de 10/04/15, com efeitos a partir de 11/04/15.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida apenas quanto a manutenção da multa de 60% para a décima infração e reduzir a décima quarta infração ao valor de R\$ 4.488,01.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279733.0012/18-3, lavrado contra **MEGA – PACK COMÉRCIO DE EMBALAGENS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 129.188,97**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 12.072,93 e 100% sobre R\$ 117.116,04, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a”, “b”, “d” e “f”, III, “g” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 5.269,65**, prevista no inciso IX da Lei e Artigo já citados, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de maio de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS