

PROCESSO - A. I. Nº 299762.0001/17-9
RECORRENTE - H 2 S 4 CONFECÇÃO E CALÇADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0179-01/17
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0221-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. 1. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. VARIAÇÃO, NO EXERCÍCIO DE 2014, DE OMISSÃO DE SAÍDA PARA OMISSÃO DE ENTRADA. O levantamento quantitativo de estoques é efetuado com base nas informações prestadas pelo próprio impugnante – estoque inicial, estoque final, entradas e saídas de mercadorias. Se houver diferenças no estoque, seja por erro na classificação e rotulagem de mercadorias, seja por erro na sua quantificação, compete àquele a quem a lei comete o dever de elaborar a escrita fiscal (ou seja, o Sujeito Passivo) evidenciar os equívocos e comprovar a ausência de impacto econômico e fiscal. Lançamento parcialmente subsistente. Infrações procedente em parte. 2. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIAS INGRESSANTES NO ESTABELECIMENTO, SEM SUPORTE EM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. a) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. O lançamento deveu-se ao fato de que as operações apontadas nos demonstrativos implicam o dever de recolhimento de imposto, por substituição tributária (em relação a operações próprias, subsequentes), quando do ingresso das mercadorias (relacionadas com tais operações) no estabelecimento do Sujeito Passivo. Ausente o registro dessas entradas, o imposto devido por antecipação não foi tempestivamente recolhido. Infração parcialmente subsistente. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Quando se constata que entradas de mercadorias não foram registradas, a sua origem se torna incerta, o que induz a incursão em regra de solidariedade do adquirente, substituído, pelo tributo a cargo do substituto tributário. Infração parcialmente subsistente. Afastadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de perícia, impertinente à hipótese, sendo exauridas as diligências fiscais cabíveis, promovidos ajustes decorrentes da modificação da legislação relativa ao levantamento quantitativo de estoques e equívocos procedimentais, em benefício do Sujeito Passivo. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 660 a 673) interposto em face do Acórdão nº 0179-01/17 (fls.

646 a 650), que concluiu pela Procedência da autuação.

O Auto de Infração, lavrado em 30/03/2017 e notificado ao Sujeito Passivo em 04/04/2017, exigiu ICMS no valor de R\$ 690.280,85, além multas (100% para as Infrações 01 e 02; 60% para a Infração 03) de juros e acréscimos legais, sob a acusação de cometimento das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 01 - 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos exercícios de 2014 e 2015, no valor total de R\$ 152.705,03, com aplicação de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 - 04.05.08 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação 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 em exercício fechado, nos exercícios de 2014 e 2015, no valor total de R\$ 383.945,89, com aplicação de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 03 - 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias 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, nos exercícios de 2014 e 2015, no valor total de R\$ 153.629,93, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

De ver-se que as três infrações foram apuradas em relação aos exercícios de 2014 e 2015, após auditoria de estoques, sendo que: a Infração 01 diz respeito a aferição da omissão de declaração de operações de saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal; a Infração 02 diz respeito à imputação de responsabilidade solidária, junto com o substituto, por adquirir mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e sujeitas ao regime de substituição tributária; e a Infração 03 diz respeito ao não recolhimento de ICMS-Antecipação, ao adquirir mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e desacompanhadas de documentação fiscal.

A Defesa (fls. 170 a 183) aduziu, em síntese, as seguintes teses: **a)** nulidade da ação fiscal por ausência de notificação do Autuado para retificar a sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, que serviu de suporte para a autuação (inobservância do art. 247, § 4º do RICMS/12 e inobservância da Cláusula 13 do Ajuste SINIEF nº 02/09); **b)** nulidade do auto de infração por equívoco no enquadramento legal das infrações 02 e 03; **c)** nulidade do auto de infração por equívoco no fundamento legal da multa aplicada quando da acusação de cometimento da Infração 01; **d)** regularidade do tributo apurado e dos recolhimentos realizados no período; **e)** cancelamento das multas com recurso ao art. 158 do RPAF/99 e apelo à equidade.

A 5ª JJF, por sua vez, rejeitou todos os argumentos de defesa, consoante o voto a seguir transcrito:

VOTO

Verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inclusive a entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação.

O Autuado suscitou diversas preliminares de nulidade: pela falta de intimação para enviar EFD não entregue ou retificar a EFD entregue com inconsistências, por inobservância da exigência contida na Cláusula 13 do Ajuste SINIEF nº 02/09, por erro no enquadramento legal das Infrações 02 e 03 e por incorreção no enquadramento legal da multa aplicada à Infração 01.

Saliento que a falta de entrega de arquivo dificulta a realização do roteiro de estoque, mas a sua entrega com erros ou omissões só depõe sobre o próprio Autuado, não podendo tal alegação servir de base para o requerimento de nulidade.

O Auditor Fiscal deve intimar o contribuinte para reenviar os arquivos EFD em caso de não entrega ou se ele verificar que a entrega foi efetuada com inconsistências marcantes, não cabendo ao contribuinte utilizar os equívocos que ele porventura cometeu como argumento para nulidade. Vale ressaltar que a EFD é o próprio livro fiscal, devendo o contribuinte ter responsabilidade sobre as informações ali constantes.

Constato que o próprio Autuado questionou a inobservância da exigência contida na Cláusula 13 do Ajuste

SINIEF nº 02/09, sem observar que o § 7º, I, do referido dispositivo já dispõe que não produzirá efeitos a retificação da EFD de período de apuração que esteja sob ação fiscal.

Também não verifico nenhum equívoco no enquadramento legal das Infrações 02 e 03, mediante o Art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, que estabelece a solidariedade pelo pagamento do imposto a qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

E não concluo pela nulidade por incorreção no fundamento legal da multa aplicada à Infração 01, pois o Art. 42, III, “g”, da Lei nº 7.014/96, é bem claro ao estabelecer a multa pela ocorrência de “omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”.

Portanto afasto as nulidades suscitadas.

Indefiro a solicitação de perícia fiscal, com fulcro no Art. 147, II, do RPAF/99, por constatar que o processo contém todos os elementos para a decisão sobre a lide, sendo desnecessária a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito. Além disso, o Autuado não demonstrou nenhum erro efetivo no lançamento, apenas questionou genericamente o levantamento e alegou erro no SPED.

No mérito, o Autuado apenas alegou que não há qualquer valor devido a título de ICMS que possa fundamentar a exigência, pois ainda que existam erros nos lançamentos feitos em EFD, apurou o ICMS com base em todos os cupons fiscais emitidos diariamente por meio do ECF, sem indicar objetivamente qualquer equívoco do levantamento.

Apesar do Autuado ter dito que os recolhimentos foram efetuados de acordo com a apuração que elaborou, o que está sendo exigido na autuação é exatamente o que não foi registrado, tampouco apurado, ou seja, omissão de entradas de produtos sujeitos à substituição tributária e omissão de saídas dos demais produtos.

No caso da Infração 01, se constatou a omissão de saídas e foi lançado o imposto decorrente, mediante obediência de todos os parâmetros para auditoria de estoques, como cálculo do preço médio e demais demonstrativos: entrada, saída, inventário e omissões. Assim, entendo que a Infração 01 é procedente.

No caso das Infrações 02 e 03, foi constatada a omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, tendo sido lançado, por responsabilidade solidária, o imposto normal devido pelo remetente em relação às mercadorias em que o levantamento quantitativo acusou ausência do seu registro, e por substituição tributária de responsabilidade do próprio Autuado devido nas entradas destas mercadorias.

Saliento que as mercadorias não são as mesmas apuradas na Infração 01, as quais são tributadas normalmente, enquanto estas estão sujeitas à substituição tributária por antecipação. Assim, não há qualquer nexo causal entre a Infração 01 e as Infrações 02 e 03, salvo por serem apuradas por levantamento quantitativo de estoque.

Portanto, voto pela procedência das Infrações 02 e 03.

Por fim, o pedido da redução ou cancelamento da multa aplicada foge à competência desta Junta de Julgamento Fiscal, pois se trata de multa por descumprimento de obrigação principal, não se aplicando, conforme invocado pelo Autuado, o disposto no Art. 158 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

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

Intimado, o Sujeito Passivo ofereceu Recurso Voluntário (fls. 660 a 673), em sede do qual deduziu os seguintes argumentos, reiterativos da defesa:

- a) nulidade do procedimento administrativo por ausência de notificação do Autuado para retificar a sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, que serviu de suporte para a autuação (inobservância do art. 247, § 4º do RICMS/12);
- b) recolhimento integral do ICMS devido no período apurado, de modo que as irregularidades decorrentes de um problema sistêmico sofrido pela Recorrente entre os anos 2014 e 2015 não acarretaram nem o descumprimento de deveres instrumentais, nem a ausência de recolhimento;
- c) que registrava rigorosamente todas as operações de aquisição e de venda de mercadorias, compondo diariamente o seu estoque, de modo que as divergências decorreram do descompasso entre os códigos das mercadorias na entrada e na saída dos bens, e exemplifica com três produtos: “tênis diesel exposure – PR413”, “tênis asics tiger vickka moscow”, e “tênis nike air jordan 3 retro m”;
- d) que todos os documentos fiscais necessários à documentação das operações de circulação de mercadorias foram emitidos, de modo que “a não manutenção da EFD nos conformes exigidos pela legislação” não poderia ensejar a autuação com a apuração de ICMS, e sim a cobrança de

multa pelo descumprimento de deveres instrumentais;

- e) que diante dos documentos anexados com a defesa e com o recurso, bem assim diante da constatação que autuação decorreu exclusivamente da divergência na nomenclatura dos produtos (sem omissão de entradas ou de saídas), o feito deveria ser convertido em diligência (art. 145 do RPAF/99) para conferência dos documentos de apuração e pagamento apresentados, deferindo-se à Recorrente o direito de retificação de sua escrita fiscal conforme o art. 245, § 4º do RICMS/12;
- f) que as multas aplicadas devem ser canceladas, com base no art. 158 do RPAF/99, para tanto referindo-se ao Acórdão CS nº 0041-21/09, deste CONSEF.

Após a interposição do Recurso Voluntário, o Recorrente ainda protocolizou, à fl. 698, uma petição reiterativa; à fl. 712, uma petição de juntada de arquivos eletrônicos que, segundo aduz, *“comprova a inexistência integral das supostas omissões de saída e de entrada objeto da presente autuação”*; e às fls. 715 a 719, um petitório intitulado “Memorial”, no qual insiste nas teses defensivas (necessidade de diligência fiscal, nulidade por ausência de intimação, insubsistência por pagamento do ICMS nas operações realizadas. Cancelamento da multa).

Destaca-se às fls. 721 a 726 uma exposição, acostada pela Recorrente, sobre as divergências de estoque decorrentes das disparidades de códigos de mercadorias, e exemplifica com os produtos “tênis nike zoom stefan janoski pr se”, “tênis ct as bright camo ox w”, “tênis converse ct as ox”, “camiseta new era permanente brookl”, “camiseta manga curta jordan jumpman air”, “regata retired lakers”, “regata nba lakers”.

Em sessão realizada em 06/06/2018 (fls. 727 a 728), esta 2ª CJF deliberou por converter o feito em diligência para que fosse *“alterado o levantamento quantitativo de estoques, de forma a agrupar os códigos dos produtos inventariados, apenas e tão somente, quando houver absoluta identidade entre os descritivos das mercadorias, como determina o art. 3º da Portaria citada [Portaria 445/98]”*, devendo ainda apresentar novos valores da infração apurada e conceder ao Recorrente prazo de 60 (sessenta) dias para manifestar-se.

Às fls. 733 a 739 o Autuante manifestou-se, genericamente, aduzindo que o trabalho inicial já continha o agrupamento das mercadorias de mesma descrição e códigos diferentes, e seguiu impugnando especificadamente cada produto da defesa em que se aduziu de forma contrária.

Às fls. 744 a 760 a Recorrente refuta a manifestação dos Autuantes, que teriam versado apenas sobre exemplos trazidos pela Recorrente, mas não teriam examinado todos os documentos apresentados pela Recorrente. Daí, passa-se às considerações sobre a defesa: **a)** problemas sistêmicos de discrepância de códigos em seu SPED não podem gerar a presunção de omissão de saída; **b)** descabimento de se exigir ICMS-Normal sobre calçados e similares (por se encontrarem sujeitos ao ICMS-Antecipação); **c)** inconsistências na auditoria de estoque (exemplifica com o produto “meia art walk AU Kit3” que apresenta três linhas no levantamento, e não apenas uma, se houvesse sido agrupado como afirmam os Autuantes), além de outros produtos; **d)** equívocos do SPED que geraram a presunção e saídas; **e)** divergências de códigos; **f)** críticas à manifestação dos Autuantes.

Em 25/01/2019, esta 2ª CJF decidiu converter o feito novamente em diligência (fls. 802 a 804), para que o Autuante *“promova o agrupamento dos códigos que se refiram a mercadorias com a mesma descrição, observando o preço médio”*, devendo-se elaborar novo demonstrativo e intimando-se o contribuinte para, querendo, manifestar-se em 60 dias.

Às fls. 808 a 810 o Autuante reconheceu que *“houve um equívoco no momento da auditoria (...) a FALTA de inclusão dos agrupamentos nos cálculos finais”*, afirmando ter corrigido o problema e ter encontrado valores diversos para os demonstrativos da autuação (para as três infrações).

Às fls. 896 a 904 o Sujeito Passivo aduz que as inconsistências do trabalho fiscal pelo cotejo dos valores indicados na fl. 810 e na fl. 821. Que em sede de diligência, não se deve admitir uma nova autuação (a infração 01 teria sido alterada de “Omissão de entrada - 04.05.05” para “Omissão de saídas - 04.05.02”). Enfim, aduz que todas as discrepâncias que ensejaram a autuação decorreram

do problema sistêmico com a escrituração de seu SPED, já aventado em outras oportunidades.

Às fls. 908 a 910 o Autuante reitera a sustentação dos seus trabalhos, mantendo a indicação do valor de “R\$ 210.391,20” no lugar de “R\$ 10.391,20”; que manteve o roteiro da auditoria, e que a alteração das infrações apontadas decorreria dos resultados diferentes da auditoria; e que a alegação de problemas sistêmicos não afasta a responsabilidade por infrações, que, por força do art. 136 do CTN, não depende da intenção do agente.

Considerando o término do mandato da Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, os autos foram redistribuídos a mim em 05/09/2019, que por considerá-los instruídos, solicitei à Secretaria em 07/11/2019 que os incluísse em pauta de julgamento.

Todavia, ao examinar a Portaria nº 159, de 24/10/2019, esta Câmara deliberou em 09/12/2019 por converter o feito em nova diligência (fls. 915 a 916), desta feita para que a Inspetoria de Origem promovesse os ajustes do levantamento conforme atual redação da Portaria nº 445/98, e franqueasse vista dos autos ao Autuado.

O relatório do novo levantamento repousa às fls. 921 a 926, e em síntese aponta variação apenas em relação à Infração 01, no Exercício de 2015, reduzida de R\$ 49.776,21 para R\$ 49.106,83 (em valores históricos).

O Autuado, ora Recorrente, apresentou manifestação às fls. 942 a 950, reiterativas do Recurso Voluntário, acrescentando que: **a)** o trabalho não contém “*a abertura dos fundamentos e cálculos que serviram de subsídio às conclusões representadas*”; **b)** a necessária aplicação dos percentuais de perdas tanto nas saídas, quanto na entrada, conforme “*redação original da Portaria nº 445/1998*”, pois a redação posterior é mais prejudicial ao contribuinte.

Recebidos os autos, solicitei ao Secretário nova inclusão em pauta de julgamento, trazendo-os à sessão de 05/11/2021, para apreciação por esta 2ª Câmara.

Na assentada de 05/11/2021, destacou o Ilustre Conselheiro Marcelo Mattedi, integrante desta Câmara, que funcionou como relator dos autos quando do seu julgamento pela 1ª JJF em 17/10/2017, havendo declarado o seu impedimento, sendo o mesmo substituído pela Ilustre Conselheira Maria Auxiliadora Gomes Ruiz. Também se destacou a presença do advogado Eduardo Monteiro Cardoso, OAB/SP nº 402.095, que acompanhou a sessão e ofereceu sustentação oral em nome da Recorrente.

Na oportunidade, deliberou a 2ª CJF por nova conversão do feito em diligência, para que a Inspetoria de Origem se manifestasse sobre as aduções da Recorrente (***notadamente, sobre a eventual aplicação da proporcionalidade*** (para saídas isentas ou não tributadas), quando da inversão da acusação de “omissão de entrada” para “omissão de saída”), apresentando demonstrativos consoante atual redação do art. 3º da Portaria nº 445/98, e dando vista dos trabalhos à Recorrente para, querendo, se manifestar.

A nova Diligência restou documentada às fls. 965 a 966, mais anexos de fls. 967 a 995. Em síntese, não houve variação nos valores apurados em relação ao exercício de 2014, sendo registrada a mesma variação, para menos, no valor lançado a título de “omissão de entrada” naquela diligência de fls. 921 a 926, e sem manifestação a respeito da eventual aplicação da proporcionalidade (consoante demandado por esta Câmara).

O Recorrente protocolizou duas petições, sendo a primeira (fl. 1.000), dando conta de mudança de endereço do escritório dos patronos, e a segunda (fls. 1.008 a 1.017, mais documentos de fls. 1.018 a 1.053) remissiva das razões até então deduzidas, com destaque: **a)** inconsistências no trabalho fiscal por desconfiguração da Infração 01 (variação, no exercício de 2014, de “omissão de saída” para “omissão de entrada”); **b)** manutenção da omissão acerca da não aplicação de percentuais de perdas para as omissões de entrada e de saída (redação da Portaria nº 445/98 dada pela Portaria nº 159/19, antes da Portaria nº 001/20).

O Autuante ofereceu nova Informação Fiscal (fls. 1.059 a 1.062), sem inovar nos debates. Os autos foram-me remetidos, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei sua inclusão em pauta.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto à infração 01)

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso II, alínea “b” do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), atendendo, aos demais requisitos formais para a sua interposição. Sou pelo seu conhecimento.

Descabe perícia fiscal, se a providência não demanda vistoria ou exame de caráter técnico e especializado diverso daqueles que julgadores e auditores fiscais diligentes manejam (inteligência do art. 150, inciso II, c/c art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/99), sendo certo que o procedimento empreendido, de Auditoria de Estoques, é da especialidade de ambas as categorias envolvidas (julgadores e auditores fiscais diligentes).

Relembre-se que o Recurso Voluntário versa apenas sobre aqueles instrumentos de aferição indireta de omissão, por parte do sujeito passivo, de recolher ICMS. A técnica de aferição indireta utilizada é aquela do levantamento quantitativo de estoque por exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

A técnica, consolidada em norma emanada pelo Sr. Secretário de Estado da Fazenda (Portaria nº 445/98) consiste em examinar os registros contábeis do Sujeito Passivo, apropriados em Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), das entradas e das saídas de mercadorias, conforme declaradas pelo Sujeito Passivo. Assim, examinam-se o estoque inicial (no final do exercício anterior, 2013 e 2014), o estoque final (dos exercícios a serem auditados, 2014 e 2015), comparando-se com o que o Sujeito Passivo declara em seus registros de Inventário, e suas operações de entrada e de saída de mercadorias.

Parece, como se costuma dizer neste Conselho, que se trata de uma “operação matemática”, e de fato o será se os parâmetros da escrita fiscal/contábil e da auditoria forem os mesmos. Quando mercadorias de um comerciante estão ausentes no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) que essas mercadorias foram vendidas sem que tais vendas tenham sido registradas. Quando mercadorias de um comerciante estão sobrando no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) que foram adquiridas sem o devido registro. Presume-se a omissão de saídas ou de entradas, e presume-se que o fato jurídico tributário do ICMS ocorreu, e, por caracterizar uma infração grave (o Sujeito Passivo teria sido colhido, de modo indireto, a esconder a realização do fato gerador do tributo), aplica-se uma penalidade pecuniária elevada.

O que se nota, entretanto, é que usualmente há equívocos de escrituração contábil que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando (ou sobrando) no estoque. Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil em que o estoque esteja compatível com as operações de entrada e de saída. Repita-se: a auditoria de estoques apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e confiável. Havendo dúvidas, aí a legislação presume que operações foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes, fazendo incidir o ICMS.

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito. Convém destacar, ainda, que se o sujeito não escritura adequadamente as suas perdas, por exemplo, e se não for autuado, poderá estar causando prejuízo ao erário ao não escriturar o estorno do crédito fiscal correspondente (já que as mercadorias sobre as quais não incidirá ICMS, por princípio, também não devem gerar crédito fiscal ao estabelecimento).

Assim, percebe-se a justa preocupação do Fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se

veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais (se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria).

No caso em tela, o Recorrente conseguiu convencer esta Câmara de que havia equívocos nos papéis de trabalho iniciais da autuação, uma vez que não havia a adequada segregação das mercadorias que em sua descrição eram idênticas (apesar de apresentar códigos diversos). A técnica do agrupamento, “*procedimento primário*” como afirma o Autuante (fl. 809), fora empreendida, mas seus reflexos não constaram nos cálculos finais.

Repita-se: este “procedimento matemático” é na verdade problemático! Trata-se de uma aferição indireta que desconsidera a presunção de veracidade da escrita do contribuinte. É dizer: sem uma auditoria hígida, exata, perfeita, como se pode desconsiderar o que, mesmo com equívocos sanáveis, foi empreendido pelo sujeito passivo?

O exame da tabela de fl. 810 para mim é suficiente para o deslinde do feito: ora, o que era uma “omissão de saídas – 04.05.02” em 2014, no valor de R\$ 81.679,00, se transformou “omissão de entradas – 04.05.05”, no valor de R\$ 44.856,69. O que era R\$ 230.888,30 (que, equivocadamente foi lançado como “R\$ 1230.888,30” à fl. 810), trasmudou-se em R\$ 10.391,20 (que, equivocadamente foi lançado como “R\$ 210.391,20” à fl. 810). Nada obstante o permissivo da legislação para essa transubstanciação (arts. 12 e seguintes da Portaria nº 445/1998), parece-nos que nas circunstâncias concretas falta segurança para a determinação da infração (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99), **ao menos em relação ao lançamento de 2014, para a Infração 01, cujos dados foram repetidos, e sem manifestação sobre o que foi demandado por esta Câmara (eventual aplicação da proporcionalidade).**

Não me parece, Senhor Presidente, nobres Pares, que uma tal discrepância, em um meio indireto de apuração do crédito tributário, seja condizente com uma atividade administrativa plenamente vinculada, como deve ser, é de sabença primária, a atividade de cobrança de tributos.

Por outro lado, não me parece que assista razão ao Recorrente sobre a devolução do prazo para refazimento de sua EFD. Quando o § 4º, do art. 247 do RICMS/12 (revogado em 2019) referia-se a omissão de entrega da EFD no prazo regulamentar, ou a sua entrega com inconsistências, não me parece que desejasse eternizar ao sujeito passivo o prazo para cumprimento de obrigações acessórias.

Tem-se, é verdade, um apelo ao caráter pedagógico da atividade fiscalizatória, que deveria viabilizar ajustes elementares, ou relevar atrasos mínimos. Com razão o Autuante, quando argumenta que toda inconsistência é uma infração, mas nem toda infração é uma inconsistência (fl. 622). A inconsistência, nos parece, ali era o erro material, elementar, facilmente sanável. Não me parece que seria o caso da tese do Recorrente, que implicaria revisar todos os parâmetros de seus sistemas de registro de operações.

Dito isto, creio que as premissas para a autuação se encontram parcialmente refutadas, já que não há devida hígidez e consistência na Auditoria de Estoques em relação à Infração 01, para o exercício de 2014.

Todavia, também é incontestável que houve equívocos por parte do Sujeito Passivo, que são claramente caracterizados como descumprimento (ou cumprimento insatisfatório) de obrigação tributária acessória, já que os parâmetros de registro de entradas e saídas de mercadorias estão em dissonância com o seu registro de inventário, gerando informações econômico-tributárias inconsistentes. Cuida-se de equívoco grave, que dificulta a fiscalização, e deve ser (como de fato é).

Assim, valho-me do disposto no art. 157 do RPAF/99 para, reconhecendo a insubsistência da Infração, mas constatando o cometimento de outra Infração por descumprimento de obrigação acessória – o que foi mesmo admitido pelo próprio Recorrente – aplicar a penalidade correspondente (Infração 01, ocorrência de 31/12/2014).

Rejeito, contudo, a providência para os demais ajustes, assim como rejeito a aplicação do art. 158 do RPAF/99, que se encontra revogado desde 01/01/2020 e somente seria aplicável, se evidenciado

que tributo não deixou de ser recolhido, e que não houve dolo, fraude ou simulação, para infrações por descumprimento de obrigação acessória – apenas a Infração 01, no exercício de 2014, por este meu voto, passa a ser reenquadrada como infração por descumprimento de obrigação acessória, não merecendo a redução que, ademais, este Conselho somente titulava até 31/12/2019. Nessa senda, inaplicável o Acórdão CS nº 0041-21/09, eis que formulado sob quadro normativo diverso do atual.

Em relação às demais itens de Infrações e exercícios, parece-me que o trabalho empreendido, para além de observar a devida linguagem das provas, também atende à racionalidade da tributação e da técnica de fiscalização empregada. As variações se deveram a equívocos escusáveis, além da modificação dos critérios de apuração e fiscalização, em favor do Sujeito Passivo.

Cabe destacar que o pleito de apuração das perdas para a “omissão de entrada”, que fica em meu voto superado (ante a minha conclusão para conversão do lançamento em penalidade por descumprimento de obrigação acessória), é em realidade prejudicial ao Sujeito Passivo. Ora, se as perdas (que se são no estoque do Sujeito Passivo) forem aplicadas quando constatada a “omissão de entrada”, o valor da entrada omitida, quando matematicamente apurado, implicará majoração do lançamento.

Em conclusão, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, no sentido de (1) em relação ao Exercício de 2014, converter a Infração 01 em penalidade por descumprimento de obrigação acessória (aplicar ao Sujeito Passivo a multa prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “e”, item 1.1 da Lei nº 7.014/96, ou seja, de R\$ 1.380,00), mantendo o resultado das diligências em relação às Infrações 02 e 03; (2) em relação ao Exercício de 2015, manter o resultado das diligências em relação a todas as Infrações, conforme resumido na tabela abaixo (valores históricos), sendo mantido o critério para aplicação das penalidades em valor percentual sobre o apurado:

Exercício de 2014	Lançamento (R\$)	Diligências Fiscais (R\$)	Voto (R\$)
Infração 01	81.679,00 (omissão <u>de saídas</u>)	44.856,69 (omissão <u>de entrada</u>)	1.380,00 (<u>multa ob. acessória</u>)
Infração 02	153.057,59 (st. solidariedade)	32.337,91 (st. solidariedade)	32.337,91 (st. solidariedade)
Infração 03	61.223,03 (st. antecipação)	12.935,16 (st. antecipação)	12.935,16 (st. antecipação)
Exercício de 2015	Lançamento (R\$)	Diligências Fiscais (R\$)	Voto (R\$)
Infração 01	71.026,03 (omissão de saídas)	49.106,83 (omissão de saídas)	49.106,83 (omissão de saídas)
Infração 02	230.888,30 (st. solidariedade)	10.931,20 (st. solidariedade)	10.931,20 (st. solidariedade)
Infração 03	92.406,90 (st. antecipação)	4.210,10 (st. antecipação)	4.210,10 (st. antecipação)

VOTO VENCEDOR (Infração 01)

Em que pese a boa fundamentação contida no voto do n.Relator, concordo integralmente com a decisão em relação as infrações 1, 2 e 3, relativo aos valores apontados relativo a omissão.

Divirjo com relação à apreciação relativa a omissão de entrada com valor devido de R\$ 44.856,69, convertido em aplicação da multa de R\$ 1.380,00.

O procedimento aplicado foi o previsto na Portaria nº 445/1998, em que inicialmente foi apurado omissão de saída de mercadorias tributadas pertinente ao exercício de 2014. Após atendimento de diligência fiscal determinada por esta 2ª CJF (fl. 802/804) ocorreu reversão da apuração da omissão de saída para omissão de entrada de mercadorias tributadas.

Conforme previsto nos artigos 12 e 13 da citada Portaria, detectando-se omissão de entradas e saídas, quando a omissão de entrada foi maior, deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos

fiscais (art. 13, II, “a”) com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/1996).

Dessa forma a base de cálculo da omissão de entrada apurada pelo autuante em relação ao exercício de 2014 foi de R\$ 263.862,80 conforme demonstrativo de fls. 812/814. Ressalte-se que no levantamento fiscal foi fornecido o demonstrativo que apurou omissão de saída de mercadorias tributadas relativo ao exercício de 2014 e também da omissão de entrada, tendo sido exigido o imposto relativo a maior omissão (saída). No saneamento do processo, diante das alegações defensivas foi feito o levantamento fiscal que resultou em apuração de omissão de entrada superior à da omissão de saída, tendo sido exigido o imposto relativo a maior omissão (entrada).

Assim sendo, tendo sido fornecido cópias dos demonstrativos refeitos em atendimento a diligência fiscal realizada, foi oportunizado ao sujeito passivo apresentar provas quanto a omissão apurada remanescente, fato que não ocorreu.

Entretanto, conforme disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Conforme levantamento fiscal, constato que o estabelecimento autuado comercializa confecções e calçados, sendo que no período fiscalizado parte das mercadorias eram enquadradas no regime de substituição tributário, com fase de tributação encerrada nas saídas.

Como a omissão de entrada remete para omissão de receitas anteriores (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/1996) que foram empregadas no pagamento das entradas de mercadorias não contabilizadas, e parte da receita tem pertinência com operações com tributação encerrada do ICMS, deveria ser considerado as saídas não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária.

Em consulta ao sistema de Informações do Contribuinte da SEFAZ, constato que a DMA relativa ao exercício de 2014 registrou SAÍDA DE MERCADORIAS tributadas que totaliza R\$ 1.873.767,32 sendo que o valor de R\$ 306.253,70 foi de saídas tributadas e saída Outras de R\$ 1.567.513,62.

Portanto, as saídas tributadas correspondem a 16,34% das saídas totais (R\$ 306.253,70/R\$ 1.873.513,62).

De ofício aplico o percentual de 16,34% sobre a base de cálculo da omissão de entrada apurada R\$ 263.862,80 (fl. 814), que resulta em base de cálculo tributada de R\$ 43.115,18 que aplicado alíquota de 17%, resulta em valor devido de R\$ 7.329,58,

Em conclusão, tomo como base o quadro resumo elaborado pelo n.Relator e considero devido o valor de R\$ 7.329,58 na infração 1, relativo ao exercício de 2014 e não a multa de R\$ 1.380,00.

Exercício de 2014	Lançamento (R\$)	Diligências Fiscais (R\$)	Voto (R\$)
Infração 01	81.679,00 (omissão <u>de saídas</u>)	44.856,69 (omissão <u>de entrada</u>)	7.329,58 (omissão de entrada)
Infração 02	153.057,59 (st. solidariedade)	32.337,91 (st. solidariedade)	32.337,91 (st. solidariedade)
Infração 03	61.223,03 (st. antecipação)	12.935,16 (st. antecipação)	12.935,16 (st. antecipação)
Exercício de 2015	Lançamento (R\$)	Diligências Fiscais (R\$)	Voto (R\$)
Infração 01	71.026,03 (omissão de saídas)	49.106,83 (omissão de saídas)	49.106,83 (omissão de saídas)
Infração 02	230.888,30 (st. solidariedade)	10.931,20 (st. solidariedade)	10.931,20 (st. solidariedade)
Infração 03	92.406,90 (st. antecipação)	4.210,10 (st. antecipação)	4.210,10 (st. antecipação)

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299762.0001/17-9**, lavrado contra **H 2 S 4 CONFECÇÃO E CALÇADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 116.850,78**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 43.269,11 e 100% sobre R\$ 73.581,67, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 01) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Gabriel Henrique Lino Mota, Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infração 01) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e Francisco Aguiar da Silva Júnior.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de junho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infração 01)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR
(Infração 01)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS