

A. I. N ° - 299762.0002/18-3
AUTUADO - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.
AUTUANTE - JONALDO FALCÃO CARDOSO GOMES
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/08/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0159-04/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADAS. Constatando-se diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso omissão de saídas. O sujeito passivo apontou inconsistências no levantamento fiscal, reconhecidas pelo fiscal autuante. A fiscalização computou nas entradas quantidades em duplicidade em diversos itens, motivo que alterou, para alguns exercícios, a omissão detectada inicialmente, passando a ser omissão de entradas. Procedimento este que se encontra em sintonia com o disposto na Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Sujeito passivo comercializa com mercadorias cujas saídas ocorrem sem tributação, fato não observado pela fiscalização. Excluído por esta relatora os valores resultantes do percentual destas mercadorias apurados de acordo com as saídas informadas nas DMAS, nos exercícios autuados, em obediência a Instrução Normativa nº 56/07. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida à arguição preliminar de nulidade. Afastado o pedido de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/06/2018, exige ICMS, no valor de R\$ 3.096.320,91, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2013 a 2016, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas. Valor do imposto, acrescido da multa de 100 %, prevista no art. 42, inc. II, da Lei 7.014/96. (Infração 01 - 04.05.02).

O autuado através de advogado habilitado ingressa com defesa, fls. 302 a 310, inicialmente fala sobre a tempestividade da apresentação da mesma. Acrescenta que nos termos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional, cujo teor transcreve, a presente Impugnação Administrativa atribui efeito suspensivo.

Após pede o cancelamento do Auto de Infração asseverando que de acordo com a previsão contida no art. 38 do Decreto 7.629/99, somente devem ser lavrados Auto de Infração para constituição e cobrança de tributos e penalidade de valor igual ou superior a R\$ 39.720,00. Acrescenta que como se verificará adiante não subsiste qualquer infração igual ou superior a valor mencionado, devendo o mesmo ser cancelado, nos termos do art. 47 do Decreto 7.629/99.

Passa a demonstrar os erros materiais incorridos pela empresa na apresentação de suas obrigações, a saber:

Em relação as entradas, acredita que por problemas ocorridos na planilha utilizada pelo auditor, as quantidades das mercadorias constantes nas notas fiscais foram duplicadas, ou seja, se na nota fiscal constavam 2 mercadorias, no levantamento da fiscalização constou 4, e assim sucessivamente.

Para comprovar a sua afirmativa informa estar anexando, por amostragem, em razão do grande volume de documentos (os ora juntados totalizam 7 volumes) o seguinte:

1. Mapa com a conciliação entre os apontamentos feitos pelo Fiscal, com os respectivos comentários, das incorreções ocorridas;
2. Registro de Inventário contendo as quantidades corretas de cada produto;
3. Notas Fiscais que comprovam os valores duplicados pela fiscalização.

Acrescenta que para os demais itens onde ficou, como regra, constatada a divergência de 1 ou 2 unidades entre a movimentação feita pelo Auditor e os controles informados ao Fisco Estadual, houve erro material e como comprovação informa estar juntando todas as fichas de controle de estoques das mercadorias autuadas. Para facilitar o exame da grande quantidade de documentos informa que está ordenada na mesma sequência crescente de código de mercadorias que consta no relatório elaborado pelo Fisco.

Solicita a conversão do processo em diligência objetivando proporcionar ao Fiscal todo o entendimento do que aqui está sendo demonstrado, assim como o esclarecimento de eventuais dúvidas.

Conclui formulando os seguintes pedidos:

- a) Reconhecimento da tempestividade da apresentação da Impugnação Administrativa;
- b) Cancelamento do Auto de Infração, por existência de vício legal insanável;
- c) Atribuição de efeito suspensivo aos valores lançados no Auto de Infração, em razão da apresentação da defesa;
- d) Retificação de ofício dos erros materiais cometidos no passado com relação a informação de saldos de estoques nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016;
- e) Verificações, por todos os meios em direito permitido, das afirmações, documentos, apurações e demonstrativos juntados na presente Impugnação.

Por fim solicita que todas as intimações sejam feitas em nome dos prepostos que indicou.

O autuante, ao prestar a informação fiscal, fls. 3.702 a 3.703, inicialmente faz um resumo dos argumentos defensivos, dizendo que o contribuinte concentra sua defesa informando que: *“por problema ocorrido na planilha utilizada pelo Sr. Auditor Fiscal, a quantidade de mercadorias constantes das notas fiscais fora DUPLICADAS no levantamento feito pelo Sr. Auditor Fiscal, ou seja, se na nota fiscal constavam 2 mercadorias, no levantamento do Sr. Auditor Fiscal constou 4 e assim sucessivamente”*.

Acrescenta que visando comprovar as suas alegações o contribuinte apresentou os seguintes documentos: mapa de conciliação (a quantidade alegada por eles versus a quantidade encontrada pelo autuante), Registro de Inventário e cópia de notas fiscais.

Em seguida passa a se pronunciar reconhecendo que o sistema oficial eletrônico que utilizou na realização do roteiro de Levantamento Quantitativo de Estoque, resultando no presente auto de infração, apresentou um problema (bug) e ocorreu uma duplicação de alguns registros nas EFD, e, conseqüentemente, duplicação de itens.

Presta ainda os seguintes esclarecimentos: o sistema apresenta dois arquivos EM SEPARADOS das informações das Notas Fiscais Eletrônicas de Entradas: um arquivo como livro fiscal de registro de mercadorias de entrada com registros oriundos das EFD (S) cujo CFOP são 1152, 2152; e outro arquivo gerado pelo sistema obtido diretamente nas notas fiscais eletrônicas cujos CFOP(S) contidos nas notas são 5152 e 6152. Por um erro do sistema foi carregado, conjuntamente, nas

informações dos livros de mercadorias de entradas tanto as informações da EFD (CFOP(S) 1152, 2152) quanto as informações obtidas diretamente das notas fiscais eletrônicas de entradas, CFPO(S) 5152 e 6152, dobrando os registros e conseqüentemente a quantidade de itens no momento do levantamento quantitativo.

Acrescenta que o problema foi comunicado aos responsáveis pelo sistema e o erro foi identificado e corrigido. Após, foi realizado um novo levantamento quantitativo de estoque, utilizando a mesma Ordem de Serviço, e comprovou que muitas notas fiscais foram duplicadas.

Confirma as alegações do contribuinte (planilhas e cópias de DANFES), e opina pela nulidade do Auto de Infração, em razão da existência de um vício de origem, ficando prejudicada e comprometida toda a fiscalização.

Ressalta que em virtude da existência de indícios de sonegação, torna-se necessária uma nova ordem de serviço e uma nova fiscalização a ser por ele realizada.

Na sessão de julgamento realizada em 16 de abril de 2019 os membros da **1ª JJE** deste Conselho decidiram pela conversão do processo em diligência para que o autuante anexasse ao PAF os demonstrativos por ele retificados, com as devidas correções.

Posteriormente, a Inspeção deveria intimar o sujeito passivo, fornecendo-lhe no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com indicação do prazo de 60 (sessenta) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Caso houvesse manifestação do defendente, o autuante deveria prestar nova Informação fiscal.

O autuante à fl. 3.713 confirma as afirmativas contidas na Informação Fiscal e informa que refez o levantamento quantitativo de estoque e que curiosamente apurou presunção de omissões de saídas por omissão de entradas de mercadorias conforme a seguir:

2013: R\$ 37.846,49

2014: R\$ 257.561,42

2015: R\$ 229.484,21

2016: R\$ 11.458,65

Informa estar anexando um CD com os novos relatórios e papéis de trabalho e resumo geral das infrações e ressalta que foram selecionadas as mesmas mercadorias.

O sujeito passivo foi cientificado via correios e reaberto o prazo de defesa, conforme se verifica na cópia de Intimação e Aviso de Recebimento- AR, anexados às fls. 3.723/3.724.

Às fls. 3.729 a 3.733 o mesmo se manifesta e após transcrever o teor da infração, dispositivos infringidos e penalidades aplicadas observa que houve mudança de imputação da infração pois o Auto de Infração original havia a imputação de omissão de saídas, sendo que no atual trabalho executado foi apontado omissão de entradas, sem, contudo, ter disponibilizado para a manifestante a nova capitulação legal (enquadramento).

Acrescenta que identificou no CD enviado juntamente com a intimação a falta para o ano de 2015 do relatório analítico referente a Lista geral de omissões, cuja cópia copiou.

Assevera que tal relatório é fundamental para que seja possível entender todo o trabalho executado, assim como exercer o direito da ampla defesa e ao contraditório.

Informa que no dia 30 de setembro de 2019 os representantes legais da empresa entraram em contato por telefone com o auditor Sr. Jonaldo Falcão Cardoso Gomes informando a ausência do mencionado relatório. Contudo, o auditor solicitou que no prazo da apresentação da manifestação fosse informado o problema para que ele, então, fizesse chegar até a manifestante tais arquivos com as informações fundamentais para a correta apresentação da defesa.

Em seguida fala sobre a tempestividade da apresentação da impugnação e pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional- CTN.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- i) Que sejam encaminhados para a Manifestante os relatórios faltantes, referentes ao ano de 2015, para que se possa elaborar a completa e competente Manifestação;
- ii) Que sejam informadas as novas capitulações legais nas quais as supostas infrações de enquadram (principalmente, multa, juros, etc.);
- iii) Que após o reconhecimento da documentação faltante, a Manifestante tenha o prazo de 60 dias para apresentar a Manifestação;
- iv) Seja reconhecida a tempestividade da presente Manifestação Administrativa;
- v) Seja atribuído o efeito suspensivo aos valores lançados no Auto de Infração ora guerreado em razão da apresentação da presente Manifestação, nos termos da Lei;
- vi) Que se verifique por todos os meios em direito permitido, se as afirmações e fatos narrados na presente Manifestação representam a verdade plena.
- vii) Requer que a documentação complementar solicitada seja enviada diretamente para o endereço de advocacia que indicou.

Por fim requer que todas as intimações sejam efetuadas em nome dos advogados e endereços que indicou.

À fl. 3.738 consta manifestação do autuante informando estar anexando o relatório de 2015 solicitado pelo autuado, que deveria ter sido acompanhado no CD da revisão.

Informa que a nova manifestação do contribuinte não apresenta novidades e mantém a Informação Fiscal e o CD anexado à página 3.713 e 3.717 e do novo CD à fl. 3.739.

O sujeito passivo foi cientificado e concedido o prazo de **10 dias** para se manifestar, conforme cópia de intimação anexada à fl. 3.742.

Às fls. 3.743 a 3.750 o sujeito passivo se manifesta, inicialmente transcrevendo o teor da acusação, dispositivos infringidos e penalidades aplicadas e em seguida afirma que em 21 de agosto de 2019 foi intimada sobre o resultado da diligência à folha 3.713.

Reafirma que houve mudança de imputação da infração conforme asseverado na manifestação anterior e acrescenta que de fato somente agora tomou ciência dos fatos imputados relacionados ao exercício de 2015 e como dito anteriormente não foram disponibilizados todos os dados relativos as supostas infrações, não podendo proceder ao direito do contraditório e da ampla defesa.

Fala sobre a tempestividade da apresentação da impugnação e mais uma vez pede a nulidade do lançamento por falta de capitulação legal e cerceamento de defesa ou alternativamente que se disponibilize toda a fundamentação legal da presente autuação para que possa exercer seus direitos em sua plenitude.

Informa que, privilegiando o princípio da eventualidade e por amor ao debate está juntando documentos relacionados aos anos de 2013 (1 volume), 2014 (2 volumes), 2015 (1 volume) e 2016 (1 volume), com documentos de cada item autuado que comprovam que a fiscalização cometeu alguns equívocos ao efetuar seu trabalho.

Diz que os documentos estão organizados por ano, por código de cada produto autuado em ordem crescente, sendo que em cada um dos documentos (código de produto) há: 1) Ficha do produto onde há o detalhamento da movimentação dos estoques feita pela fiscalização e a descrição dos erros cometidos pela fiscalização na movimentação dos estoques feitas e; 2) a documentação comprobatória de que é afirmado como erro cada Ficha do produto juntada.

Adicionalmente informa que, para alguns casos, incorreu em erro material ao apresentar a obrigação acessória dos seus estoques e tais erros estão identificados em cada uma das fichas de produtos, sendo que para provar o erro cometido se juntam todas as fichas de “Históricos de Produtos”, onde constam as informações de estoques iniciais e finais de cada ano dos produtos e

assim pede a correção de ofício de tais incorreções.

Finaliza reiterando os pedidos feitos anteriormente acrescentando que:

- (i) Privilegiando o princípio da Eventualidade, que sejam examinados os documentos juntados a presente manifestação, para que sejam corrigidos os erros apontados;
- (ii) Que a manifestante tenha o prazo de 60 dias para apresentar os documentos faltantes em razão do seu grande volume.

O autuante às fls. 7.992 a 7.993 se manifesta fazendo um relato dos fatos nos seguintes termos:

“Como foram identificadas inconsistências no levantamento anterior, como a duplicação de quantidades dos itens, como o próprio contribuinte alegou em defesa anterior, foi corrigido esse defeito produzido pelo nosso aplicativo de fiscalização, e, utilizando os mesmos itens selecionados anteriormente, encontramos Omissão de Entradas e não de Saídas. Foram utilizadas as mesmas NF de entradas e Saídas, os Inventários e obteve-se essa nova infração 04.05.05.

O enquadramento fiscal é semelhante devido ao fato de que utilizamos o mesmo roteiro de Levantamento Quantitativo de Estoque, só que agora encontramos como infração a presunção de Omissão de Saídas – procedimentos e infração já extremamente conhecida pela contabilidade e auditorias em geral. Não deve ser uma novidade para o contribuinte.

O contribuinte foi notificado devidamente e lhe foi dado prazos legais para se manifestar sobre o novo levantamento. Afinal, se o equívoco era a duplicidade de quantidades de itens, corrigiu-se o erro e ajustou-se os estoques e encontrou-se uma nova infração. Logo, não há o que falar sobre anulação”.

Em relação aos documentos juntados pelo defendente informa que: *“São documentos juntados aleatoriamente sem vínculos probatório; portanto, imprestáveis como provas”.*

Finaliza aduzindo que: *“a defesa do contribuinte é aleatória e não apresenta fatos novos. Não analisa devidamente os relatórios novos apresentados pelo autuante. Assim, mantemos os resultados do último levantamento quantitativo e, lembrando, que foi anexado a esse processo, na época da informação anterior, um CD que foi entregue ao contribuinte, assim como juntado ao processo, com arquivos dos papéis de trabalho/planilhas”.*

Ante aos fatos relatados, e, considerando que nos documentos juntados pelo contribuinte estão indicados individualmente todos os produtos e respectivo código daqueles que foram autuados, com o detalhamento da movimentação dos estoques por ele efetuadas em comparativo com o da fiscalização, além de indicar os supostos equívocos cometidos pela fiscalização.

Considerando que na renovação da intimação, acerca do resultado da diligência foi concedido o prazo de 10 dias ao invés de 60 dias, como requerido no pedido de diligência. Esta Junta de Julgamento decidiu pela conversão do processo em diligência para que o autuante analisasse os mencionados documentos apresentados pelo sujeito passivo às fls.3.755 a 7987.

Se procedentes os argumentos defensivos, elaborasse novo levantamento quantitativo de estoque, com as devidas retificações. Caso o resultado apontasse **omissões de saídas**, a apuração deveria observar o disposto no § 1º do art. 3º da Portaria 445/98.

Após, foi solicitado que a Repartição Fazendária intimasse o autuado, mediante recibo, para entrega dos demonstrativos que fossem acostados pelo autuante, concedendo-lhe o prazo de **60 (sessenta)** dias, contados da ciência da intimação, para se manifestar, querendo.

Em atendimento a diligência o autuante às fls. 8007 faz um resumo dos valores apurados nas revisões por ele efetuadas como a seguir:

Antes:

2013 Débito R\$ 810.345,74

2014 Débito R\$ 885.458,25

2015 Débito R\$ 863.395,46

2016 Débito R\$ 536.89,98

Primeira revisão:

2013 Débito R\$ 37.846,49

2014 Débito R\$ 257.561,42

2015 Débito R\$ 229.484,21

2016 Débito R\$ 11.846,08

Em seguida informa os valores resultantes da revisão atual:

INFRAÇÃO 01 – 04.05.02 OMISSÃO DE SAÍDAS

2015 Débito R\$ 45.433,42

INFRAÇÃO 02 – 04.05.05 OMISSÃO DE ENTRADAS

2013 Débito R\$ 37.846,49

2014 Débito R\$ 90.491,29

2016 Débito R\$ 11.846,08

Em seguida diz que em atendimento a diligência revisou o levantamento de estoque e percebeu que realmente ocorreram incongruência nos anos de 2014 e 2015. Ressalta que o fato da autuada utilizar as cópias dos demonstrativos apresentados pela fiscalização torna-se desnecessária a juntada de mais papéis de trabalho para comprovar seus argumentos.

Aceita os argumentos da autuada e informa ter corrigido os cálculos dos levantamentos desses exercícios apresentados pelo autuada, como pode ser identificado pelos novos demonstrativos apresentados.

Acrescenta que nos casos em que ocorreram Omissão de Saídas, foi aplicado um percentual de 1,38% de perdas. Porém, mantém os valores definidos em 2013 e 2016.

O sujeito passivo foi cientificado e concedido o prazo de 60 (sessenta) dias para se manifestar, conforme se verifica à fl. 8.065.

Às fls. 8154 a 8172, com data em 22/12/2022, foi anexada manifestação da autuada onde faz um relato dos fatos, e em relação a última diligência assevera que o autuante se manifestou e acatou parcialmente os argumentos de defesa, **admitindo, novamente, que houve erro no levantamento fiscal.**

Destaca que referida conduta do Agente Fiscal confirma a nulidade do lançamento, em razão da iliquidez e incerteza do crédito tributário ora em discussão, diante do levantamento fiscal ter sido realizado sem fundamentação legal, desprezando a totalidade das operações, além dos demais erros reconhecidos pelo Fisco, que invalidam o lançamento.

Com as exclusões realizadas, foi necessária a elaboração de novos levantamentos/demonstrativos e, mesmo após as retificações, ainda permaneceram diferenças de entradas e saídas no auto de infração que, com a devida vênia, não merecem prosperar.

Nesse sentido, conforme será exposto, o auto de infração deve ser declarado nulo, diante da comprovação de que o levantamento analítico de estoque ainda possui inconsistências que afetam diretamente a certeza e a liquidez do crédito tributário exigido.

Acrescenta que além dos insanáveis vícios do levantamento quantitativo, parte do crédito exigido encontra-se decaído, com fulcro no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN.

Quanto ao mérito, o lançamento fiscal deve ser julgado improcedente, na medida em que as supostas diferenças apontadas no levantamento analítico de estoque inexistem. É o que se passa a demonstrar.

Reitera o pedido de nulidade por ausência de certeza e liquidez do crédito tributário exigido, ressaltando que após as diligências fiscais que reconheceram os erros apontados pela Impugnante, o valor do suposto débito de ICMS objeto do Auto de Infração passou de R\$ 3.096.320,91 para R\$ 185.617,28, ou seja, houve uma redução de 94% (noventa e quatro por cento) do valor original do imposto lançado, evidenciando a falta de segurança e certeza quanto à ocorrência do fato gerador e aos valores cobrados no lançamento.

Além dos vícios já expostos, que aniquilam integralmente o auto de infração, o lançamento fiscal desrespeitou o prazo de decadência disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, haja

vista a exigência de débitos relativos ao período-base de janeiro de 2013 a junho de 2013, tendo sido o auto de infração lavrado apenas em 18 de junho de 2018, com a consequente intimação do contribuinte em 03 de julho de 2018, após os cinco anos que o fisco teria para efetuar o lançamento.

No mérito, consoante já informado nos autos, a autuada, com o intuito de esclarecer os fatos, elaborou e juntou aos autos estudo analítico e minucioso quanto à movimentação das mercadorias e quanto ao levantamento fiscal objeto do auto de infração, além dos documentos fiscais de suporte.

No referido estudo, a Impugnante destacou, detalhadamente, cada mercadoria objeto da autuação, com as respectivas justificativas e documentos que evidenciam a inexistência de omissão de saídas e de entradas de mercadorias.

Apesar de já ter sido demonstrada a ausência das supostas omissões, ao analisar o novo levantamento fiscal, a autuada verificou que a maioria dos lançamentos remanescentes decorre de mero erro material quando da entrega das obrigações acessórias e que, por sua vez, não acarreta a falta de pagamento do ICMS.

Assevera que uma das evidências encontradas pela autuada, e que justificam a inexistência da omissão de entradas ou saídas de mercadorias é em relação ao mero erro material incorrido na entrega das obrigações acessórias, onde a Impugnante, por lapso, preencheu equivocadamente o valor dos saldos de estoque – erro que em hipótese alguma pode se sobrepor à verdade material dos fatos efetivamente ocorridos.

Aduz que de acordo com o controle de movimentação de estoque (*“Histórico de Produto”*) ora anexo (**Doc. 02** – Mídia de CD), é possível concluir que houve apenas um equívoco no momento da transmissão das obrigações acessórias, sem que isso tenha importado em qualquer omissão de entrada ou saída, sendo, portanto, indevida a cobrança do ICMS, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Para ilustrar o quanto alegado acima, a divergência apontada no levantamento fiscal decorreu de um mero erro de preenchimento do saldo final do estoque na obrigação acessória, pois tanto o saldo inicial como as movimentações da mercadoria estão em consonância com os dados encontrados pelo Agente Fiscal, apresentando histórico de um dos produtos autuado, arrematando que para o item indicado havia o saldo inicial de 1 mercadoria em estoque, tendo saído apenas 1 unidade no período, de modo que o saldo final deveria ser ZERO. Porém, constou equivocadamente o estoque final de 1 unidade, o que, evidentemente, não corresponde às operações efetivamente realizadas, sendo uma distorção a ser corrigida, em atenção ao princípio da verdade material.

A situação acima mencionada é apenas um exemplo. No estudo analítico ora apresentado se verifica que tal situação ocorre com diversas mercadorias.

Além do erro material no preenchimento dos saldos do estoque, em uma pequena porção das mercadorias autuadas, verificou-se que uma das Notas Fiscais de Saída não foram registradas no SPED.

A título exemplificativo, colaciona-se análise da mercadoria com código “0110037016 - ANEL OURO, 50 BR”, constante do levantamento relativo à suposta omissão de saída no ano de 2015 - a fiscalização apurou que referida mercadoria teve como saldo inicial de estoque declarado “5” unidades e estoque final “0”, porém, segundo seu entendimento, o saldo final deveria ser “2”:

Ocorre que, de acordo com o controle de movimentação do estoque (*“Histórico de Produtos”*), para o período entre 01/01/2015 e 31/12/2015, o saldo inicial desta mercadoria correspondia a “4” unidades, sendo certo que, durante todo o ano, houve a entrada de 6 unidades e a saída de 10 mercadorias, ocasionando, assim, um estoque final zerado. Ou seja, em uma análise inicial e superficial, verifica-se que houve um erro na declaração do saldo inicial do estoque desta mercadoria, sendo correta a apuração e declaração do saldo final.

Contudo, ao comparar as informações encontradas pela fiscalização, através do sistema SPED, e o controle de estoque da Impugnante, bem como os respectivos documentos de suporte, é possível averiguar que há uma diferença na quantidade de saídas do estoque, ou seja, uma das saídas registradas no controle de inventário não constou em sua obrigação acessória.

Assim, considerando que o controle de estoque da Impugnante contém as informações como o número da nota fiscal que acobertou cada operação de saída ou entrada, torna-se viável identificar qual operação deu origem à esta suposta omissão.

Desse modo, tendo como realidade a ocorrência, tão somente, de mero erro material na entrega da obrigação acessória do contribuinte, sendo certo que, apesar da operação acima destacada não ter sido escriturada no SPED da autuada, inexistente qualquer omissão de saída e o imposto estadual foi devidamente destacado, tornando-se, portanto, indevida a presunção da omissão de saída e a consequente cobrança do ICMS.

Salienta que a situação acima mencionada é apenas um exemplo. No estudo analítico apresentado se verifica que tal situação ocorre com diversas mercadorias.

No tocante ao “*Código 0110036018 - ANEL OURO. 31 BRP*” (**Doc. 05**), a Impugnante identificou que, apesar do equívoco na declaração do saldo do estoque inicial, a Fiscalização deixou de considerar em seu levantamento fiscal, a operação de saída de mercadoria ocorrida em 23/01/2015, e que, conforme documentos anexos, fora devidamente tributada e registrada nas obrigações acessórias da autuada.

De acordo com o “*Histórico de Produtos*” desta mercadoria, para o período entre 01/01/2015 e 31/12/2015, o saldo de estoque inicial correspondia a “1” unidade, sendo certo que, durante todo o ano, houve a entrada de 10 (dez) e a saída de 8 (oito) mercadorias, resultando o saldo de estoque final de 3 (três) mercadorias, conforme demonstrativo abaixo colacionado:

Desse modo, verifica-se que há uma diferença na quantidade de saídas do estoque. Contudo, diferente dos casos anteriormente explanados, o novo levantamento fiscal **deixou de considerar a operação de saída** devidamente registrada na ECF da Impugnante, referente ao primeiro item do controle de inventário acima colacionado - NF nº 25493, datada de 23/01/2015, conforme ilustram as telas que reproduziu.

Sendo assim, considerando o equívoco no preenchimento da obrigação acessória e a descon sideração, pelo i. Agente Fiscal, da operação de saída, devidamente registrada e tributada, o que se verifica é que as diferenças identificadas inexistem, sendo de rigor o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal também quanto a esse item.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- (i) preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do auto de infração, diante da ausência de elementos essenciais para a constituição do crédito tributário, o que acarreta a falta de clareza e liquidez da exigência fiscal e, consequentemente, viola os princípios do contraditório e ampla defesa; ou, no mínimo,
- (ii) seja reconhecida a decadência do crédito exigido nos períodos de 01/01/2013 a 02/07/2013, com fundamento no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
- (iii) no mérito, seja julgada improcedente o auto de infração, tendo em vista que as omissões de saídas e de entradas apontadas no levantamento quantitativo de estoque inexistem, conforme conjunto probatório acostado aos autos.

Protesta pela posterior juntada de documentos que comprovem o alegado, os quais não puderam ser acostados neste momento, tendo em vista o grande volume de operações e a dificuldade do levantamento destes documentos, em cumprimento ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo.

Em virtude da aposentadoria do autuante o PAF foi encaminhado ao auditor entranho ao feito Raimundo S. Leal.

Às fls. 8192 a 8.205 foram anexadas cópias de e-mail entre o auditor e a empresa autuada, dentre eles a solicitação feita pelo auditor para que a empresa enviasse demonstrativos e prova material referente a auditoria de estoque, especialmente em relação aos exercícios de 2013 e 2016, tendo em vista que o DVD anexado na última manifestação datada de 22/12/22, com anexos encontrava-se vazia.

Às fls. 8.206 a 8.210 foi anexada manifestação do sujeito passivo datada em 05 de maio de 2023 informando que os documentos referentes às mercadorias autuadas nos períodos de 2013 e 2016 já foram acostados aos autos, sendo certo que, em sua grande maioria, as inconsistências encontradas decorreram de mero erro material incorrido na entrega das obrigações acessórias, com relação ao valor dos saldos de estoque - erro que em hipótese alguma pode se sobrepor à verdade material dos fatos efetivamente ocorridos.

A título exemplificativo colaciona para análise da mercadoria com código “750111440 - REL.TOMMY HILFIGER, REF. 1790914, CX.AÇO” (**Doc. 03**), constante do levantamento relativo à suposta omissão de saída no ano de 2013. A fiscalização apurou que referida mercadoria teve como saldo inicial de estoque declarado **“0”** unidades e **estoque final “31”**, porém, segundo seu entendimento, o saldo final deveria ser **“41”**.

Assevera que para o item acima, o saldo inicial desta mercadoria correspondia a **“0”** unidades, sendo certo que, durante todo o ano, houve a entrada de **62** unidades e a saída de **21** mercadorias, ocasionando, assim, um saldo de estoque final de **41** unidades, o que, evidentemente, corresponde às operações efetivamente realizadas, sendo uma distorção a ser corrigida, em atenção ao princípio da verdade material.

Destaca, ainda, que no controle de movimentação do estoque (*“Histórico de Produtos”*), para o período entre 01/01/2014 e 31/12/2014, o saldo inicial desta mercadoria correspondia a 41 unidades.

Desse modo, tendo como realidade a ocorrência, tão somente, de mero erro material na entrega da obrigação acessória do contribuinte, sendo certo que, em hipótese alguma, esse erro pode se sobrepor à verdade material dos fatos efetivamente ocorridos, conclui-se que inexistente qualquer omissão de saída, tornando-se, portanto, indevida a presunção da omissão de saída e a consequente cobrança do ICMS.

Diante do exposto, a Impugnante reitera todas as razões de defesa apresentadas na Impugnação e manifestação à diligência protocolada em 22/12/2022, bem como, requer que sejam acolhidas as razões complementares ora apresentadas, a fim de que seja julgado improcedente o auto de infração, tendo em vista que as omissões de saídas e de entradas apontadas no levantamento quantitativo de estoque inexistem, conforme conjunto probatório acostado aos autos.

Às fls. 8.249/8.251 foi anexada Informação Fiscal prestada pelo o auditor estranho ao feito, Raimundo S. Leal com data em 20/06/2023, inicialmente destacando que após ciência da Informação Fiscal realizada em 05 do corrente mês, a autuada protocolou nova Manifestação datada em 15/06/2023, contendo 13 págs., cujos parágrafos numerados no total de 41 se faz acompanhar de 5 anexos nominados de Docs., a saber:

Doc. 01 - E-mail - Intimação Fiscal, contendo 6 págs.

Doc. 02 - Conjunto Probatório - Readequação de Código - Código 4201158784 (Capa evidência, Controle de Movimentação de Estoque e Notas Fiscais), contendo 9 págs.

Doc. 03 - Conjunto Probatório - Readequação de Código - Código 8800001419 (Capa evidência, Controle de Movimentação de Estoque e Nota Fiscal), contendo 4 págs.

Doc. 04 - Conjunto Probatório - Erro Material - Ano 2014 (Capa evidência e Controle de Movimentação de Estoque), contendo 161 págs.

Doc. 05 - Conjunto Probatório - Erro Material - Ano 2015 (Capa evidência e Controle de Movimentação de Estoque), contendo 180 págs.

Doc. 06 - Mídia de CD com todos os documentos apresentados fisicamente.

Em seguida faz um resumo dos argumentos trazidos pela empresa:

Diz que a referida Manifestação acompanhada dos anexos foram encaminhados via e-mail corporativo do emitente da presente Informação Fiscal, assim como, encaminhada via Correios, conforme comprovante de remessa, também encaminhado, anexado a presente Informação.

Abre tópico denominado **DO EXAME DA MANIFESTAÇÃO DE 15/06/2023** dizendo:

“Como mencionado, após ciência da Informação Fiscal anterior, dentro do prazo legal estabelecido na legislação, os Prepostos da Autuada protocolaram nova Manifestação, contendo 41 parágrafos e os anexos acima mencionados e a seguir sintetizados.

Após a qualificação da Autuada e da expressa ciência do teor da Informação Fiscal do dia 05 do corrente mês tece e desenvolve as alegações de defesa, o fazendo em 3 blocos, a saber: “I. DAS PREMISSAS EQUIVOCADAS”, que é subdividido em 3 tópicos; “II. DO MÉRITO” subdividido em dois tópicos, ainda que o segundo esteja numerado como “II.3” e o último “III. DO PEDIDO”.

No bloco “I. DAS PREMISSAS EQUIVOCAS”, composto pelos parágrafos de número 4 a 9, novamente efetua uma síntese do histórico do PAF, repetindo argumentos e alegações já efetuadas por seguidas vezes, trazendo o entendimento do Inciso III Parágrafo quinto do Artigo 123 arguindo a inexistência de limitação de prazo para juntada de documentos.

Nos parágrafos 10 a 12 alega que não houve exame e julgamento dos pedidos de nulidade pelas instâncias de julgamento, efetuando a transcrição de trechos da Informação Fiscal anterior. No tópico terceiro, parágrafos 13 e 14 questiona a alegação de que só na penúltima Manifestação (22/12/2022) se fez presente a alegação de erro material nas quantidades de mercadorias em estoque final do exercício fiscal.

No bloco “II, DO MÉRITO” parágrafos 15 a 29 defende a ocorrência de “erro material” na informação do estoque final de mercadorias, arguindo (parágrafo 17) que o controle interno de estoque é um documento contábil. Efetua no parágrafo 18 com transcrição de trecho da Informação Fiscal da afirmação que os Controles internos podem e foram objeto de exame e consideração. Trazendo no parágrafo seguinte o questionamento do controle ser utilizado para exame, mas não respaldar e comprovar a movimentação de itens de mercadorias.

Nos parágrafos 21 traz sob forma de inquietação o entendimento do CONSEF, ao “rejeitar uma prova por ser um documento contábil emitido por software, o próprio CONSEF está tratando os contribuintes de maneira desigual, quando comparado com o Fisco”.

Repisa no parágrafo 22 a 24 com destaque de um trecho de uma das Informações Fiscais prestadas pelo Autuante, esclarecendo a presença de inconsistências no levantamento quantitativo que foram objeto de ajustes e correções.

No parágrafo 25 defende que a presença de um valor a maior informado em EFD “não repercute, por incompatibilidade lógica, em presunção de omissão de receitas ...”

Defendo nos parágrafos 26 e 27 argui que “na hipótese de um contribuinte se equivocar na declaração de saldo final deste estoque, indicando um valor a menor, não há como presumir a omissão de receita pelo contribuinte ...”. Defende no parágrafo 29 “... de mero erro material na entrega da obrigação acessória do contribuinte ...” fazendo uso do item de mercadoria mencionado no parágrafo 28 o exemplo da situação que busca argumentar.

No parágrafo 30 novamente defende a alegação de que “inexiste preclusão ao direito da prova documental quando o Agente Fiscal realiza um novo levantamento fiscal ...”, afirmando no parágrafo seguinte que a Autuada apresenta “aos autos novos estudos analíticos e minuciosos quanto à movimentação das mercadorias ...”

Alega no parágrafo 32 trazendo como nota de rodapé, trecho da Informação Fiscal anterior de que a divergência presente decorre do “mero erro material incorrido na entrega das obrigações acessórias”.

No parágrafo 33 alega que “... a Autuada verificou que a d. Fiscalização deixou de considerar em seu levantamento fiscal operações de saída de mercadorias, e que, conforme documentos anexos, foram devidamente tributadas e registradas nas obrigações acessórias da Impugnante”.

Apresenta nos parágrafos 35 a 38 apresenta como exemplo de novos elementos a serem examinados o item de mercadoria de código “8800001419 - BERLOQUE PRATA”, apresentado no parágrafo 37 o histórico de movimentação, a partir de demonstrativo de controle interno, seguido da transposição de uma NF-e.

No último bloco “III. DO PEDIDO”, composto pelos parágrafos 40 e 41 reitera as alegações apresentadas anteriormente defendendo o direito de posterior apresentação de documentos e provas.

Em seguida se pronuncia ressaltando que as alegações defensivas envolvem o procedimento da Autuada em prestar esclarecimentos de modo parcial, seguido de complementações, sem que tenha sido produzido novos elementos de prova ou demonstração, mas o não exame cuidadoso dos elementos presentes no PAF (alegações parágrafos 8 e 9).

Nas Informações Fiscais prestadas sempre foram acolhidas e examinadas as alegações

apresentadas, desde que houvesse convergências, evidências seguras e transparente demonstração e prova das alegações de defesa.

Aspectos relativos à nulidade já foram consideradas pelo CONSEF nas etapas preliminares e poderão ser objeto de reexame, frente as alegações e exame do Senhores Julgadores, (alegações parágrafos 10 a 12).

No que concerne as alegações a propósito das Informações Fiscais, em atendimento as Diligências do CONSEF tencionam assegurar a correção dos erros e falhas presentes nos demonstrativos e cálculos que ensejaram o Auto de Infração, em busca da verdade material.

Os registros informados em EFD expressam a escrita fiscal da Autuada sendo por ela responsáveis, não apenas os sócios, mas o profissional do âmbito contábil, de modo que, as informações prestadas devem ser verificadas, confirmadas e validadas pelo Contribuinte, e assim o faz, a maioria.

A alegação de que controles internos de movimentação de estoques de mercadorias se constitui em um documento contábil, não é passível de consideração e diferente do que afirmado pelo responsável pela Informação Fiscal, que foi considerar as alegações e demonstrativos apresentados como elemento de análise, buscando corroborar com a movimentação de itens de mercadorias apresentadas pelos documentos fiscais.

O propósito, como dito da Informação Fiscal em atendimento ao pedido de Diligência é proceder os ajustes e correções, com base nos elementos de prova apresentados pela Autuada, assim como, considerando as Base de Dados do Fisco, de modo que as afirmações contidas pelo defendente não se coaduna com as obrigações fiscais que a Autuada assumiu perante o Fisco Estadual.

Com referência ao código de mercadoria mencionado, o mesmo já foi objeto de ajuste e correção na Informação Fiscal anterior, de modo que, o referido item não se faz presente na última versão do Demonstrativo de Mercadorias que apresentam omissão. Semelhante situação se fez ao item de mercadoria citado nos parágrafos 36 a 38. No parágrafo 36 é mencionado o anexo Doc. 02, contendo 9 (nove) páginas e que foi objeto de reexame, ainda que, o mesmo, não constante na última versão do Demonstrativo como item que apresentou omissão, ainda que redundante e no mesmo parágrafo se faz necessário.

Cabe pontuar que o Doc. 01 se constitui no conjunto de e-mails enviados e recebidos no trato dos ajustes e correções dos demonstrativos.

O anexo nominado Doc. 02 já foi citado acima e é o único dos anexos mencionados diretamente no corpo da peça de Manifestação, ainda assim, os demais anexos foram objeto de exame e serão a seguir objeto de comentários.

O anexo nominado Doc. 03 apresenta demonstrativo interno de movimentação do item de mercadoria de código 8800001419, item este que não está relacionado com item de mercadoria com omissões, conforme planilha Excel anexada a Informação Fiscal anterior, portanto, não cabe considerações.

Quanto ao anexo Doc. 04 com 161 páginas, referente ao exercício de 2014, estão elencados em dois grupos de códigos de mercadorias relativas aos itens com “Omissão de Entrada” e “Omissão de Saída”. Tendo sido prevalecente as Omissões de Entrada. Ateve-se ao exame dos itens elencados, sendo verificado que o primeiro código (0610350007) não consta do Demonstrativo de Omissões, em razão dos ajustes e correções, portanto, não há o que considerar.

Quanto aos demais itens elencados pela Autuada, em todos é corroborado os quantitativos apresentados na versão anexada na última Informação Fiscal, apenas divergindo a Autuada na quantidade do Estoque Final ou Inicial que alega tratar de “erro material”.

Quanto ao anexo Doc. 05 contendo 180 páginas, referente ao exercício de 2015, houve a adoção do mesmo procedimento adotado para o exercício de 2014. Foram elencados em dois grupos de códigos de mercadorias itens com “Omissão de Entrada” e “Omissão de Saída”. O procedimento

de exame foi o mesmo realizada para o Doc. 04 examinando os itens de Omissões predominantes. Cabe destacar que todos os itens elencados já haviam sido objeto de Manifestação e exame conforme Informação Fiscal anterior, em especial, nos seus anexos.

Importante, destacar que já na Informação Fiscal foram acatados e corrigidos item a item, após exaustivo exame as inconsistências presentes, restando preponderantemente, os itens de mercadorias que a Autuada alegou “erro material” na apresentação dos registros de Inventário em EFD, para alguns itens, no Inventário Inicial e Inventário Final. Como mencionado, os questionamentos da Autuada apenas se fizeram para itens de mercadorias, cuja alegação foi de que trata de “erro material”.

Não há na peça de Manifestação apresentada qualquer elemento de demonstração e prova que já não tenha sido apresentada e objeto de exame, tendo o responsável pela presente Informação Fiscal acatado e corrigido as inconsistências, prestando os esclarecimentos necessários para maior transparência e celeridade no atendimento das providências necessárias ao cumprimento da Diligência demandada pelo CONSEF.

Finaliza afirmando que após o devido exame não foi identificado a necessidade de qualquer alteração nos valores apontados para a Infração, conforme Informação Fiscal anterior, devendo o PAF ser remetido de imediato ao CONSEF, conforme prevê a legislação.

Acrescenta que a presente Informação foi produzida com base na peça de Manifestação enviada eletronicamente pelo Preposto da Autuada, que se fez acompanhar do documento de postagem nos Correios e que está sendo anexado. Não se fez a impressão dos arquivos pelo volume de páginas e por saber que o CONSEF – Secretaria o fará, quando do recebimento da peça impressa enviada pela Autuada.

Por oportuno destaco que a manifestação da autuada datada em 15/06/2023 e seus anexos, mencionada anteriormente pelo auditor fiscal estranho ao feito encontra-se anexada aos autos às fls. 8.254 a 8.8633 e foi encaminhada fisicamente ao diligente em 21/06/2023, fl. 8.634, que declarou já ter tomado conhecimento do teor da mesma, através de e-mail corporativo e já ter se pronunciado.

Na oportunidade declarou que: *“efetuo o exame da peça impressa, assegurando que é idêntica aos arquivos enviados via meio digital que subsidiaram a confecção da Informação Fiscal”*.

Em sustentação oral a patrona da autuada, Dr^a Gabriela Avolio Sayão - OAB/SP 394.335 reiterou os argumentos expostos na defesa inicial e posteriores manifestações, e questionou a existência da Informação Fiscal emitida pelo auditor estranho ao feito Raimundo S. Leal, emitida em 05 de junho de 2023, e encaminhada para o seu e-mail, não mencionada no Relatório.

Asseverou que no referido documento os valores exigidos na última Informação Fiscal prestada pelo auditor fiscal referentes os exercícios de 2014 e 2015 foram alterados de R\$ 90.491,29 e R\$ 44.671,47 para R\$ 26.655,80 e R\$ 44.671,47, respectivamente.

Considerando que não consta no PAF a mencionada Informação Fiscal realizada em 05 de junho de 2023, seja em meio físico, ou magnético, foi feita pesquisa na pasta Conseq Processos, e, de fato foi verificada a existência do referido documento, que fora inserido na referida pasta em 14/07/2023.

Assim é que, o auditor estranho ao feito após ter feito uma série de considerações diz que não acolheu a alegação de “erro material”, na informação do saldo de estoque, inclusive por envolver e afetar a escrita fiscal e contábil da Autuada, sendo acatado, as alegações relativas as notas fiscais 31.799 e 25.493, com o consequente ajuste dos levantamentos de 2014 e 2015.

Em resumo diz que foram produzidos para cada exercício, novos demonstrativos considerando as novas alegações de defesa, utilizando o mesmo arquivo Excel apresentado pela Autuada e que subsidiaram o Autuante a realização dos ajustes e revisões, tendo sido alterado o valor do ICMS do exercício de 2014 de R\$ 91.262,89 para R\$ 26.655,80 e o exercício de 2015 de R\$ 45.433,42 para R\$ 44.859,00.

Por fim apresenta o demonstrativo dos valores, que entende serem devidos:

ANO	AUTO DE INFRAÇÃO	REVISÃO 1	REVISÃO 2	REVISÃO 3 (ATUAL)
2013	810.345,74	37.846,49	37.846,49	37.846,49
2014	885.458,25	257.561,42	90.491,29	26.655,80
2015	863.395,46	229.484,21	45.433,42	44.671,47
2016	536.893,98	11.846,08	11.846,08	11.846,08

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr^a Gabriela Avolio Sayão, OAB/SP nº 394.335, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração em lide atribui ao contribuinte o cometimento de irregularidade, decorrente de falta de recolhimento do imposto constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas.

O sujeito passivo inicia a sua defesa asseverando ter havido erro insanável, pois de acordo com o disposto no art. 38 do Decreto 7.629/99, vigente à época da lavratura do Auto de Infração, somente deveriam ser lavrados Auto de Infração para constituição e cobrança de tributos de penalidade de valor igual ou superior a R\$ 39.720,00. No caso presente, assevera que de acordo com o que restará comprovado, não subsiste qualquer infração superior ao mencionado valor.

Tal arguição não pode ser acatada pois a existência de incorreções no cálculo do imposto é perfeitamente sanável. É o que dispõe o art. 150, do RPAF/BA:

Art. 150. Para os efeitos deste Regulamento, entende-se por:

*I - diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, **cálculo** ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado; (grifo não original).*

Art. 18. São nulos:

[...]

§ 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.

No caso presente, o presente processo foi convertido em diligência por diversas vezes, baseado nos argumentos trazidos pelo defendente, oportunidade em que foram elaborados novos demonstrativos, sendo que ao autuado foi dada ciência dos saneamentos realizados, inclusive reaberto o prazo de defesa, momento em que se manifestou e arguiu que houve mudança de fulcro na acusação, cerceando o seu direito de defesa.

Tal argumento não pode ser acatado, pois na descrição da infração consta claramente que foram apuradas diferenças tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2013 a 2016, conforme demonstrativo elaborado pela fiscalização, cujas cópias foram entregues ao autuado, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas.

Ressalto que as alterações de omissão de saídas para omissão de entradas, encontra-se em consonância com as orientações contidas na Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, conforme disposto no art. 13, a seguir transcrito:

“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;

b) (...)

e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.”

Importante observar que as alterações promovidas pela fiscalização foram decorrentes das argumentações trazidas pela própria defendente. Portanto, os argumentos acima aduzidos não podem ser aceitos como motivador à nulidade da ação fiscal.

Na última Manifestação apresentada pelo autuado, também foi arguido que o crédito tributário seria incerto, pois a cada diligência foram encontrados novos vícios, o que além de caracterizar violação ao princípio da verdade material, implica nulidade do auto de infração.

Tal argumento também não pode ser aceito, pois todo o pedido deste foro administrativo teve por motivação a existência de incorreção no cálculo do imposto, conforme apontado pelo defendente, e não na metodologia aplicada, incorreção esta perfeitamente sanável, como esclarecido no tópico anterior.

Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e contraditório.

Assim sendo, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento de ofício.

Também, na última Manifestação apresentada pelo autuado, foi requerido, como preliminar de mérito, a decadência dos valores lançados no Auto de Infração relativos ao período-base de janeiro de 2013 a junho de 2013, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, visto que o contribuinte foi intimado da lavratura do Auto de Infração em 03/07/2018.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Como dito anteriormente, o presente lançamento é decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, em exercício fechado, onde foram apuradas omissões de entradas e saídas de mercadorias, consequentemente, ditas operações não foram declaradas pelo sujeito passivo. Neste tipo de auditoria o lançamento do imposto ocorre no último dia do exercício, no caso, do exercício de 2013, em 31/12/2013, já que é impossível saber em qual momento ocorreu eventual saída ou entrada de mercadorias sem a correspondente documentação fiscal.

Portanto, inequívoco o fato de o contribuinte não ter antecipado qualquer pagamento de que nos fala o Art. 150, § 4º do CTN, sendo clara e inquestionável a não aplicação do mesmo ao caso em comento, devendo vigorar o entendimento de aplicação do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, ocorridos no exercício 2013, teve início em 01/01/2014, e como o sujeito passivo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 03/07/2018, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial não se vislumbra nos autos, qualquer presença do instituto da decadência.

No mérito, o autuado em sua defesa inicial alegou que no levantamento elaborado pela fiscalização ocorreram erros, no que se refere às quantidades de entradas de mercadorias, informando que todas as notas fiscais de entradas, que se encontram duplicadas, na planilha que dão suporte à acusação e equívocos nas quantidades consideradas nos Estoque Iniciais e Finais.

Para comprovar a sua assertiva apresentou, por amostragem, em razão da grande quantidade de informações a serem analisadas, os seguintes documentos:

1. Mapa com a conciliação entre os apontamentos feitos pelo Fiscal, com os respectivos comentários, das incorreções ocorridas;
2. Registro de Inventário contendo as quantidades corretas de cada produto;
3. Notas Fiscais que comprovam os valores duplicados pela fiscalização.

Ao prestar a informação fiscal, o autuante acolheu totalmente os argumentos do contribuinte esclarecendo que o sistema oficial eletrônico que utilizou na realização do roteiro de Levantamento Quantitativo de Estoque apresentou um problema (bug) e ocorreu uma duplicação de alguns registros nas EFD, e, consequentemente, duplicação de itens.

Explicou que por um erro de sistema foram consideradas concomitantemente as informações contidas no arquivo referente ao livro Registro de Entrada de Mercadorias oriundos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, referente ao CFOP (S) 1152, 2152 e os dados inseridos nas notas fiscais eletrônicas de entradas, CFPO (S) 5152 e 6152, gerando a duplicidade questionada pelo contribuinte.

Presta ainda os seguintes esclarecimentos: o sistema apresenta dois arquivos EM SEPARADOS das informações das Notas Fiscais Eletrônicas de Entradas: um arquivo como livro fiscal de registro de mercadorias de entrada com registros oriundos das EFD (S) cujo CFOP são 1152, 2152; e outro arquivo gerado pelo sistema obtido diretamente nas notas fiscais eletrônicas cujos CFOP(S) contidos nas notas são 5152 e 6152. Por um erro do sistema foi carregado, conjuntamente, nas informações dos livros de mercadorias de entradas tanto as informações da EFD (CFOP(S) 1152, 2152) quanto as informações obtidas diretamente das notas fiscais eletrônicas de entradas, CFPO(S) 5152 e 6152, dobrando os registros e consequentemente a quantidade de itens no momento do levantamento quantitativo.

Acrescenta que o problema foi comunicado aos responsáveis pelo sistema e o erro foi identificado e corrigido. Após, foi realizado um novo levantamento quantitativo de estoque, utilizando a mesma Ordem de Serviço, onde se comprovou que muitas notas fiscais foram duplicadas.

Considerando que não foram anexados ao PAF os mencionados demonstrativos, na sessão de julgamento realizada em 16 de abril de 2019 os membros da 1ª JJF, onde me encontrava alocada

naquela época, decidiram pela conversão do processo em diligência para que o autuante anexasse ao PAF os demonstrativos por ele retificados, com as devidas correções, concedendo o prazo de 10 dias para contribuinte se manifestar.

O autuante à fl. 3.713 confirmou as afirmativas contidas na Informação Fiscal e informou que refez o levantamento quantitativo de estoque, e que foram apuradas presunções de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, por omissão de entradas de mercadorias conforme a seguir:

2013: R\$ 37.846,49

2014: R\$ 257.561,42

2015: R\$ 229.484,21

2016: R\$ 11.458,65

Informa estar anexando um CD com os novos relatórios e papéis de trabalho e resumo geral das infrações e ressalta que foram selecionadas as mesmas mercadorias.

O autuado ao se manifestar discorda do resultado da diligência alegando resumidamente que:

- (i) houve mudança de imputação da infração pois o Auto de Infração original havia a imputação de omissão de saídas, sendo que no atual trabalho executado foi apontado omissão de entradas, sem, contudo, ter sido disponibilizada a nova capitulação legal (enquadramento).
- (ii) identificou no CD enviado juntamente com a intimação a falta para o ano de 2015 do relatório analítico referente a Lista geral de omissões.

Acrescentou que privilegiando o princípio da eventualidade e por amor ao debate está juntando documentos relacionados aos anos de 2013 (1 volume), 2014 (2 volumes), 2015 (1 volume) e 2016 (1 volume), com documentos de cada item autuado que comprovam que a fiscalização cometeu alguns equívocos ao efetuar seu trabalho.

Diz que os documentos estão organizados por ano, por código de cada produto autuado em ordem crescente, sendo que em cada um dos documentos (código de produto) há: 1) Ficha do produto onde há o detalhamento da movimentação dos estoques feita pela fiscalização e a descrição dos erros cometidos pela fiscalização na movimentação dos estoques feitas e; 2) a documentação comprobatória de que é afirmado como erro em cada Ficha do produto juntada.

Adicionalmente informou que, para alguns casos, incorreu em erro material ao apresentar a obrigação acessória dos seus estoques e tais erros estão identificados em cada uma das fichas de produtos, sendo que para provar o erro cometido junta todas as fichas de “Históricos de Produtos”, onde constam as informações de estoques iniciais e finais de cada ano dos produtos e pede a correção de ofício de tais incorreções.

O autuante, em relação aos documentos juntados pelo defendente informou que: “São documentos juntados aleatoriamente sem vínculos probatório; portanto, imprestáveis como provas”

Considerando que nos documentos juntados pelo contribuinte estão indicados individualmente todos os produtos e respectivo código daqueles que foram autuados, com o detalhamento da movimentação dos estoques por ele efetuadas em comparativo com o da fiscalização, além de indicar os supostos equívocos cometidos pela fiscalização.

Considerando que na renovação da intimação, acerca do resultado da diligência foi concedido o prazo de 10 dias ao invés de 60 dias, como requerido no pedido de diligência, esta 4ª Junta de Julgamento na sessão realizada em 27 de outubro de 2021 decidiu pela conversão do processo em diligência para que o autuante analisasse os mencionados documentos apresentados pelo sujeito passivo às fls. 3.755 a 7987. Se procedentes os argumentos defensivos, elaborasse novo levantamento quantitativo de estoque, com as devidas retificações.

Caso o resultado apontasse **omissões de saídas**, a apuração deveria observar o disposto no § 1º do art. 3º da Portaria 445/98.

Após, a Repartição Fazendária deveria intimar o autuado, mediante recibo, para entrega dos demonstrativos que forem acostados pelo autuante, concedendo-lhe o prazo de **60 (sessenta)** dias, contados da ciência da intimação, para se manifestar, querendo.

Em atendimento a diligência o autuante diz que revisou o levantamento de estoque e percebeu que realmente ocorreram incongruência nos anos de 2014 e 2015. Informou ter corrigido os cálculos dos levantamentos desses exercícios, conforme novos demonstrativos apresentados.

Relembra que inicialmente a acusação assim se apresentava:

2013 Débito R\$ 810.345,74

2014 Débito R\$ 885.458,25

2015 Débito R\$ 863.395,46

2016 Débito R\$ 536.89,98

Na primeira revisão foi alterado para:

2013 Débito R\$ 37.846,49

2014 Débito R\$ 257.561,42

2015 Débito R\$ 229.484,21

2016 Débito R\$ 11.846,08

Em seguida informa os valores resultantes da revisão atual:

INFRAÇÃO 01 – 04.05.02 OMISSÃO DE SAÍDAS

2015 Débito R\$ 45.433,42;

INFRAÇÃO 02 – 04.05.05 OMISSÃO DE ENTRADAS

2013 Débito R\$ 37.846,49

2014 Débito R\$ 90.491,29

2016 Débito R\$ 11.846,08

Acrescenta que nos casos em que ocorreram Omissão de Saídas, foi aplicado um percentual de 1,38% de perdas. Porém, mantém os valores definidos em 2013 e 2016.

O sujeito passivo foi cientificado e concedido o prazo de 60 (sessenta) dias para se manifestar, oportunidade em que reiterou o argumento de que as supostas omissões de entradas / saídas são decorrentes de mero erro material incorrido na entrega de obrigações acessórias, pois preencheu equivocadamente as quantidades existentes em seu estoque, e que devem ser consideradas as quantidades existentes em seus controles internos de movimentação de estoque, já anexados aos autos e apresentou outros questionamento, que foram objeto de apreciação pelo auditor estranho ao feito, em virtude da aposentadoria do emissor do Auto de Infração.

Assim é que não acolheu a alegação de “erro material”, na informação do saldo de estoque, sendo acatado, as alegações relativas as notas fiscais 31.799 e 25.493, com o consequente ajuste dos levantamentos de 2014 e 2015.

Dessa forma, após elaboração de novos demonstrativos considerando as novas alegações de defesa, utilizando o mesmo arquivo Excel apresentado pela Autuada e que subsidiaram o Autuante a realização dos ajustes e revisões, foi alterado o valor do ICMS do exercício de 2014 de R\$ 91.262,89 para R\$ 26.655,80 e o exercício de 2015 de R\$ 45.433,42 para R\$ 44.859,00, resultando no total a ser exigido de R\$ 121.089,84 conforme quadro a seguir:

Ano	Auto de Infração	Revisão 1	Revisão 2	Revisão 3
2013	810.345,74	37.846,49	37.846,49	37.846,49
2014	885.458,25	257.561,42	90.491,29	26.655,80
2015	863.395,46	229.484,21	45.433,42	44.671,47
2016	536.893,98	11.846,08	11.846,08	11.846,08
Totais	3.096.093,43	536.738,20	185.617,28	121.019,84

De fato comungo com as conclusões pelo responsável pela emissão do Parecer, em não alterar as quantidades consideradas pela fiscalização relativa aos estoques iniciais e finais como pleiteado pelo defendente, pois como dito anteriormente o roteiro de auditoria aplicado, neste auto de

infração se refere a: “*levantamento quantitativo de estoque mercadorias, em exercício fechado*”. Os procedimentos a serem adotados encontram-se estabelecidos na Portaria 445/98, e tem como objetivo conferir as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final, ou seja, são realizadas operações aritméticas, aplicando-se a seguinte fórmula: $EI + Entradas - EF = Saídas$ Reais, sendo que as quantidades do EI e EF são extraídas dos Livros Registros de Inventário, pois os exercícios fiscalizados já havia sido encerrados.

Ressalto que o livro Registro de Inventário é um livro Fiscal obrigatório, e tem como finalidade registrar todas as mercadorias existentes fisicamente em estoque no final de cada ano calendário, não sendo cabível a argumentação defensiva de considerar as quantidades oriundas de controles internos da empresa.

Em relação aos demais argumentos trazidos na última manifestação do defendente observo que, de acordo com as averiguações efetuadas pelo fiscal estranho ao feito, com o que concordo, todas elas já tinha sido enfrentadas pelo auditor responsável pela lavratura do Auto de Infração e por ele próprio, anteriormente, conforme se pode verificar de trecho inserido no relatório de diligência, que aqui reproduzo: “*Importante, destacar que já na Informação Fiscal foram acatados e corrigidos item a item, após exaustivo exame as inconsistências presentes, restando preponderantemente, os itens de mercadorias que a Autuada alegou “erro material” na apresentação dos registros de Inventário em EFD, para alguns itens, no Inventário Inicial e Inventário Final. Como mencionado, os questionamentos da Autuada apenas se fizeram para itens de mercadorias, cuja alegação foi de que trata de “erro material”.*”

Dessa forma, acolho os ajustes efetuados pelo auditor fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração, em atendimento a 2ª diligência requerida por este órgão julgador, fl. 8.007, complementada pela alteração promovida pelo auditor estranho ao feito, que alterou afinal o valor exigido de R\$ 3.096.090,43 para R\$ 121.089,54.

Entretanto, como nos exercícios de 2013, 2014 e 2016 foram apuradas omissões de entradas de mercadorias tributáveis, resultando nos valores devidos de R\$ 37.846,49; R\$ 26.655,80 e R\$ 11.846,08, respectivamente, observo que o imposto exigido está embasado no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de **operações tributáveis** realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV).

Nestas situações, deve ser aplicado o disposto na Instrução Normativa nº 56/07, no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, procedimento não adotado pela fiscalização.

No caso, as omissões de entradas, que foram as Bases de Cálculo utilizadas para a apuração do imposto foram as seguintes:

Ano	I. Devido	Aliq	B. Cálculo
2013	37.846,49	17%	222.626,41
2014	26.655,80	17%	156.798,82
2016	11.846,08	17%	69.682,82

Assim é que, como tal procedimento não foi adotado pelo auditor fiscal, foi efetuada a pesquisa no sistema INC relativa às DMAs enviadas a esta secretaria nos referidos exercícios de 2013, 2014 e 2019, e as operações de saídas do autuado assim se apresentam:

Exercício	Total /Saídas	Tributadas	Não tributadas	Outras	% tributadas	% Ñ Trib. e outras
2013	11.569.800,98	8.349.923,11	3.219.877,87	0,00	72,17	27,83
2014	21.282.118,02	16.555.856,42	4.726.261,60	437,40	77,79	22,21
2016	23.980.634,95	17.663.205,91	6.179.511,83	137.917,21	73,65	26,34

Dessa forma, deve ser excluída da base de cálculo apurada pela fiscalização (omissão de entradas), demonstradas nas planilhas inseridas no CD de fl. 8.009 os percentuais das mercadorias não tributadas e outras, no caso 27,83%, 22,21% e 26,34, para os exercícios de 2013, 2014 e 2016,

respectivamente. Ou seja, a base de cálculo do imposto deve ser aquela resultante, **exclusivamente**, da aplicação dos percentuais referentes as mercadorias tributadas, no caso 72,17%% para o exercício de 2013; 77,79 para o exercício de 2014 e 73,65% para o exercício de 2016.

Consequentemente, o valor a ser exigido nos referidos exercícios que eram de R\$ 37.846,49; R\$ 90.491,29 e R\$ 11.846,08, que tiveram com base de cálculo as omissões de entradas apuradas através dos demonstrativos inseridos no CD de fl. 8.009, passam a ser de R\$ 27.313,84; R\$ 70.393,18 e R\$ 8.241,04, respectivamente, conforme a seguir demonstrado:

Exercício	O. de Entrada	% tributada	B. Cálculo	Aliq.	I. Devido
2013	222.626,62	72,17	160.669,63	17%	27.313,84
2014	156.798,82	77,79	121.973,80	17%	20.735,55
2016	69.682,82	73,66	51.328,37	17%	8.725,82

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de infração no valor de R\$ 101.446,68, conforme a seguir:

Ano	Auto de Infração	Revisão 1	Revisão 2	Revisão 3	Vlr. Julgado
2013	810.345,74	37.846,49	37.846,49	37.846,49	27.313,84
2014	885.458,25	257.561,42	90.491,29	26.655,80	20.735,55
2015	863.395,46	229.484,21	45.433,42	44.671,47	44.671,47
2016	536.893,98	11.846,08	11.846,08	11.846,08	8.725,82
Totais	3.096.093,43	536.738,20	185.617,28	121.019,84	101.446,68

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299762.0002/18-3**, lavrado contra **TELLERINA COMERCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$ 101.446,68**, acrescido da multa de 100%, previstas no art. 42, incisos III, 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”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR