

PROCESSO - A. I. N° 129712.0008/19-0
RECORRENTE - ETNA COMÉRCIO DE MÓVEIS E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0239-02/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/11/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0444-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Valor reduzido por consideração das perdas previstas no art. 3º da Portaria nº 445/98. Infração parcialmente subsistente; b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS DE TERCEIRO DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; c) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. MVA. OMISSÃO DE REGISTRO DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ainda que reconhecidas o Impugnante justifica as diferenças apuradas em “erros/equívocos” cometidos na EFD. Provas autuadas confirmam a subsistência das Infrações. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFAL INTERNAS E INTERESTADUAIS. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE OUTRAS UNIDADES FEDERADAS. CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Valor reduzido em face de ajuste relativo à competência da Bahia para exigir imposto relativo à diferença entre alíquotas internas e interestaduais, ainda que as operações ocorram sem destaque do imposto. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário previstos no art. 169, I, “b” e 171, ambos do RPAF, interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão proferida pela 2ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2019 para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 364.907,66, mais multas de 60% e 100%, em face das seguintes acusações:

Infração 02 – 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme anexo III. **Período:** dezembro de 2015. **Enquadramento legal:** Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei nº 7.014/96 c/c art. 83, inciso I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inciso I da Portaria nº 445/98. **Multa de 100%:** Artigo 42, III da Lei nº 7.014/96. **Valor lançado:** R\$ 315.826,14.

Infração 03 – 04.05.08 – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, 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, conforme anexo IV. **Período:** dezembro de 2015. **Enquadramento legal:** Art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso I da Lei nº 7.014/96 c/c art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “a” da

Portaria nº 445/98. **Multa de 100%: Artigo 42, III da Lei nº 7.014/96. Valor lançado: R\$ 4.559,17.**

Infração 04 – 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 de parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente de omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, conforme anexo V. **Período: dezembro de 2015. Enquadramento legal: Art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “b” da Portaria nº 445/98. Multa de 60%: Artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96. Valor lançado: R\$ 3.139,78.**

Infração 05 – 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme anexo VI. **Período: fevereiro a dezembro de 2015. Enquadramento legal: Art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13780/2012. Multa de 60%: Artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96. Valor lançado: R\$ 3.374,07.**

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração nos seguintes termos:

“VOTO

Como acima relatado, contendo 06 (seis) infrações, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$ 364.907,66.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 04, 06, 10, 11, 12, 44, 49-v, 51, 57, 66, 69, 72, 77, 82, 85, 87, 99-v, 117, 124, 263, 270, e 341, bem como do que se percebe nas peças defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, c) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 05-135, 262, 321-340); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato que no estado em que se contra, não há vício a macular o PAF em análise.

Por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para formar minha convicção, com fundamento no art. 147, I, do RPAF, indefiro o pedido de diligência efetuado pela Impugnante.

Por expresse reconhecimento de cometimento, as infrações 01 e 06 não integram a lide.

De logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso do Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SLAF, ferramenta de auditoria de ICMS criado e desenvolvido por Auditores Fiscais da SEFAZ-BA com apoio do Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia – IAF, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre do confronto dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

Os demonstrativos/planilhas e documentos suportes identificam: NF, data de emissão, número, chave de acesso, UF, NCM, descrição da mercadoria, quantidade, CFOP, vlór. item, BC ICMS, alíquota e vlór. do crédito utilizado, alíquota e vlór. do ICMS legal, valor do ICMS objeto da autuação.

O Impugnante argui: **a)** Preliminar de nulidade visto que no AI não há infração acima de R\$ 39.720,00, limite estabelecido no art. 38, do RPAF; **b)** Mérito: **b.1)** Infrações 02, 03 e 04 (omissões apuradas por Levantamento Quantitativo de Estoque): Ainda que admita cometimento de “erro material” ao não informar saldos dos

inventários no SPED para alguns itens dos estoques, justifica as diferenças apresentando demonstrativos indicando operações internas de “desdobramentos/desmontes”, “recodificações” de mercadorias, “ajustes de inventário”, “perda” e “consumo na loja”; **b.2) Infração 05:** erro da Autuante ao considerar como DIFAL o valor da alíquota interna e não a diferença entre alíquotas internas e interestaduais.

A preliminar de nulidade não prospera, pois, o limite indicado no art. 38 do RPAF se relaciona ao valor total do Auto de Infração e não a infração individualizada no lançamento. Ademais, ainda que assim fosse, a alegação não procede porque o valor original exigido do AI é R\$ 364.907,66 e a exação pela Infração 02 é R\$ 315.826,14.

Afasto, pois, a preliminar arguida.

Infrações 02, 03 e 04 – Omissões apuradas por levantamento quantitativo de estoque

O método de auditoria Levantamento Quantitativo de Estoques de Mercadorias regulamentado pela Portaria 445/98, constitui-se em pura e simples equação matemática (**Estoque Final = Estoque Inicial + Entradas – Saídas**), considerando itens de mesma grandeza, cujos registros e eventuais câmbios internos na identificação dos itens são estrita e previamente normatizados em específica legislação, devendo constar na Escrituração Fiscal Digital – EFD transmitida e recepcionadas pelo Fisco sem inconsistência. A auditoria serve para verificar se o estoque final legalmente inventariado corresponde ao decorrente da real movimentação empresarial do contribuinte. No roteiro e método de auditoria aplicado, quando corretamente parametrizado pela autoridade fiscal, se a realidade encontrada do estoque final não estiver condizente com o estoque inventariado, tem-se omissão de saídas de mercadorias.

Com os destaques que faço na reprodução dos dispositivos legais, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF assim disciplina o exercício do direito à impugnação ao auto de infração:

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.

§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide **deverá ser alegada de uma só vez.**

§ 2º A defesa poderá referir-se apenas a parte da exigência fiscal, assegurando-se ao sujeito passivo, quanto à parte não impugnada, o direito de recolher o crédito tributário com as reduções de penalidades previstas em lei.

§ 3º A depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do art. 145.

...

§ 5º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, **por motivo de força maior;**

II - **se refira a fato ou a direito superveniente;**

II - se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente trazidos aos autos.

...

Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, **deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.**

Como visto no relatório acima, ainda que reconheça existência das omissões constadas no levantamento fiscal, alegando uma movimentação de mercadorias comercializadas não completamente informada na EFD, o Impugnante busca justificar as diferenças apuradas confessando equívocos que cometeu nos registros de sua legal escrituração fiscal (“erro material” ao não informar saldos dos inventários no SPED para alguns itens dos estoques, justifica as diferenças apresentando demonstrativos indicando operações internas de “desdobramentos/desmontes”, “recodificações” de mercadorias, “ajustes de inventário”, “perda” e “consumo na loja”), que entende constituir descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Pois bem. Tratando-se de auditoria para a qual se usou os dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD, que o contribuinte regularmente passou ao Fisco atendendo a legislação a respeito, também com meus pertinentes destaques, cabe aqui expor a disciplina aplicável a este caso:

RICMS-BA

Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

...

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

...

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

Parágrafo único. O contribuinte obrigado ao uso da EFD deverá apresentar a declaração com perfil "B", com exceção das empresas de energia elétrica, comunicação e telecomunicação signatárias do Convênio ICMS 115/03, que deverão apresentar a declaração com perfil "A".

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

§ 1º Todos os registros são obrigatórios e devem ser apresentados sempre que existir a informação, exceto os registros B020, B025, B030, B035, B350, B420, B440, B460, B470, B500, B510, C116, C130, C177, C180, C185, C191, C197, C330, C350, C370, C380, C390, C410, C430, C460, C465, C470, C480, C591, C595, C597, C800, C810, C815, C850, C860, C870, C880, C890, D161, D197, D360, H030, 1250, 1255, 1700, 1710, 1900, 1910, 1920, 1921, 1922, 1923, 1925, 1926, 1960, 1970, 1975 e 1980.

§ 2º A EFD deve ser informada mesmo que no período não tenha ocorrido movimentação no estabelecimento.

Art. 250. O arquivo da EFD deverá ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto Federal nº 6.022, de 22/01/2007, e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço "<http://www.receita.fazenda.gov.br/sped/>", e será considerado válido após a confirmação de recebimento pelo Programa Validador e Assinador (PVA).

§ 1º O arquivo deverá ser assinado pelo contribuinte ou por seu representante legal, por meio de certificado digital, do tipo A1 ou A3, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil).

§ 2º O contribuinte deverá transmitir arquivo de EFD, por estabelecimento, até o dia 25 do mês subsequente ao do período de apuração, ainda que não tenham sido realizadas operações ou prestações nesse período.

Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.

AJUSTE SINIEF 02/2009

Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;

II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;

III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos.

§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.

§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.

§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.

§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.

§ 5º **A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.**

§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.

§ 7º **Não produzirá efeitos a retificação de EFD:**

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

...

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

§ 8º No interesse da administração tributária e conforme dispuser a legislação da unidade federada, a retificação da EFD nas situações de que tratam os incisos I e II do § 7º poderá produzir efeitos.

PORTARIA 445/98:

Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de "x" quilos, caixas com "x" unidades, metros, litros, etc.;

III - nos casos em que a similaridade das descrições de mercadorias indique tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, pode-se fazer o agrupamento como sendo um só item.

§ 1º **Deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:**

...

X - 0,62%, no comércio varejista de lojas de departamento;

...

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.

A despeito da normativa exposta e na busca da verdade material, provas autuadas (fls. 20-28 e 32) demonstraram que: **a)** por precaução, para atender ao indicado na Port. 445/98 (Art. 3º), antes da lavratura do Auto de Infração, a autoridade fiscal autuante facultou ao contribuinte autuado a oportunidade para informar/detalhar as ocorrências de possível consideração/ajuste da auditoria; **b)** o contribuinte autuado informou/detalhou as ocorrências à sua satisfação.

Observa-se que, por se constituir em pura e simples equação matemática considerando itens de mesma grandeza, cujos registros e eventuais câmbios internos na identificação dos itens são estrita e previamente normatizados em específica legislação, no roteiro e método de auditoria aplicado, se a realidade encontrada do estoque final não estiver condizente com o estoque inventariado, como nesse caso, tem-se, sem se deixar lugar a dúvida, omissão de saídas de mercadorias (Infrações 02, 03 e 04).

Por óbvio, atendendo à legislação, as quantidades de cada mercadoria devem constar nos registros da EFD de forma clara e precisa (livros e NFs), fato que o próprio Impugnante registra não ter oportunamente efetuado, e a legislação não admite levantamentos físicos paralelos sem amparo legal para justificar diferenças apuradas (como pretendido pelo Impugnante), quando a apuração se dá seguindo critérios aos quais o contribuinte deve obrigatoriamente cumprir.

Por outro lado, para provê-los de valor jurídico, qualquer documento de uso interno do contribuinte há que estar registrado/contido na EFD, o que não ocorre no caso em apreço.

No curso do processo se observou a não consideração da perda indicada para a atividade do contribuinte autuado (Port. 445/98: Art. 3º, § 3º “X”), fato ajustado por diligência deferida pela 2ª JF.

Considerando que, conforme demonstrativo de fl. 253, no Levantamento Quantitativo de Estoque se apurou como “Omissão de Sidas” a Base de Cálculo de **R\$ 1.797.454,75** e como “Omissão de Entradas” a Base de Cálculo de **R\$ 371.098,85**, também não cabe o questionamento do sujeito passivo quanto a majoração do valor do AI (Port. 445/98: Art. 13).

Assim, considerando que ao contrário do pretendido pelo Impugnante, as irregularidades que expressamente confessa ter cometido nos registros da escrituração fiscal apenas confirmam as infrações apuradas, pois, nem são “inconsistências” constadas na EFD, uma vez que o termo se relaciona à estrutura do leiaute do arquivo, as quais, quando existente impossibilitam/impedem/prejudicam a recepção dos arquivos pelo sujeito ativo, nem são irregularidades acessórias passíveis de sanções distintas às propostas no AI.

Acolho os ajustes efetuados pela autoridade fiscal autuante por força das diligências deferidas e declaro parcialmente subsistente a Infração 02 e subsistentes, as Infrações 03 e 04, nos respectivos valores: **R\$ 305.566,28, R\$ 4.559,17 e R\$ 3.139,78**.

Infração 05 (06.02.01 – Falta de recolhimento de ICMS por diferença entre alíquotas internas e interestaduais).

De fato, como alegado pelo Impugnante, no exercício da sua competência tributária, cabe à Bahia apenas a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. Observando-se ter havido exigência original do imposto correspondente à alíquota interna em operações interestaduais sem destaque do imposto, deferiu-se diligência para se considerar apenas o valor correspondente à diferença entre as alíquotas, independente de destaque do imposto nos documentos fiscais. Feita a revisão do procedimento fiscal, a autoridade fiscal autuante apurou devido R\$ 246,29, sendo R\$ 189,95 no período 04/2015 e R\$ 56,34 no período 09/2015, ajuste que acolho para declarar a Infração 05 parcialmente subsistente.

Ainda que observado pelo Impugnante e confirmado pela autoridade fiscal autuante que no período fiscalizado (janeiro a dezembro 2015) o sujeito passivo pagou a mais R\$ 1.245,71, tal indébito deve ser requerido via outro processo administrativo específico (RPAF: Art. 78).

As multas propostas são as previstas para as infrações cometidas.

Voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, com o seguinte quadro resumo:

INF	VL HISTÓRICO	VL JULGADO	MULTA	RESULTADO
01	20.962,54	20.962,54	60%	RECONHECIDA E PAGA
02	315.826,14	305.566,28	100%	PROCEDÊNCIA PARCIAL
03	4.559,17	4.559,17	100%	PROCEDÊNCIA
04	3.139,78	3.139,78	60%	PROCEDÊNCIA
05	3.374,07	246,29	60%	PROCEDÊNCIA PARCIAL
06	17.045,96	17.045,96	-----	RECONHECIDA E PAGA
TOTAL	364.907,66	351.520,02		

No Recurso Voluntário de fls. 391/406, o Recorrente, após tecer comentários sobre a tempestividade e cabimento do Recurso, historia os fatos processuais relevantes e argui as seguintes preliminares: **a)** erro material na decisão recorrida: inobservância e cobrança de valores pagos pelo contribuinte referentes às infrações 1 e 6; **b)** nulidade da decisão recorrida por inobservância de argumentos e provas fundamentais apresentadas em sede de defesa ao deslinde da controvérsia, com preterição do direito de defesa e ofensa aos princípios da motivação e legalidade, nos termos do art. 18, incisos II e III do RPAF; e **c)** nulidade do auto de infração por ausência de certeza e liquidez do lançamento (Art. 129 da Lei Estadual nº 3.956/1981 COTEB).

Em sede meritória, reitera os argumentos defensivos para a reforma das infrações 02, 03 e 04, especialmente quanto à descon sideração, pela Auditoria, das operações de desmonte de conjunto que demonstram a inexistência de omissão de receitas e impossibilidade de cobrança do ICMS.

Afirma que “referidas operações consistem na separação (desmonte) de produtos inicialmente adquiridos como conjuntos (“kits”). A Recorrente adquiria um kit de mercadorias, que ingressava no estoque da empresa com um código “pai”. Após a entrada desse kit, o conjunto era desmontado, e os produtos oriundos daquele kit recebiam um novo código (“filho”).

No ingresso no estoque da Recorrente, este conjunto era desmontado, e os produtos eram contabilizados individualmente, pois os mesmos seriam revendidos separadamente, e não em conjunto. Vejamos um exemplo.

Conforme esquema abaixo, o contribuinte adquiriu um conjunto de baú com 3 peças, que entrou no estoque com o código “0331646 - Des Conj Bau Eiffel 3 Pcs” (“código pai”). Após, a autuada procedeu ao desmonte do conjunto, separando o código “pai” em 3 novos códigos (“códigos filhos”): “0331647 - Bau Eiffel Bege 39x70 cm”, “0331649 - Bau Eiffel Bege 34x60 cm” e “0331650 - Bau Eiffel Bege



0331647 - Bau Eiffel Bege 39x70 cm



0331649 - Bau Eiffel Bege 34x60 cm



0331650 - Bau Eiffel Bege 29x50 cm

Destaca que a falta de emissão de documentos fiscais correspondentes às movimentações de estoque relacionadas à aquisição dos conjuntos/kits, desmontagem interna e venda unitária dos produtos não implicou ausência de recolhimento do ICMS e, no máximo, poderia acarretar a aplicação de multa por não cumprimento de obrigação acessória, insistindo, ainda, na ausência de cometimento de qualquer infração relativa ao recolhimento do ICMS.

Ao fim, alega que “verificou que uma parte dos lançamentos decorre de mero erro material incorrido na entrega das obrigações acessórias, onde o contribuinte, por lapso, preencheu equivocadamente o valor do saldo final de estoque”, mas que “a decisão a quo não trouxe qualquer indicação de previsão legal que permita desprezar o conjunto probatório apresentado pela empresa. Apesar de o controle de movimentação estoque do contribuinte não ser um documento fiscal, é um documento contábil baseado em informações e dados fiscais e, portanto, válido”.

Pugnou pelo acatamento das preliminares, com nulidade a da decisão recorrida e, no mérito, pela improcedência do lançamento fiscal.

Os autos retornaram conclusos, e, estando conforme, solicitei a inclusão em pauta.

Registrada a presença da advogada Dra. Luana Pinto Schunck na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

Quanto ao Recurso Voluntário, sou pelo conhecimento, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99). Passo, inicialmente, ao enfrentamento das preliminares arguidas.

a) erro material na decisão recorrida: inobservância e cobrança de valores pagos pelo contribuinte referentes às infrações 1 e 6;

O primeiro ponto, referente ao erro material alegado, entendo como prejudicado, eis que impassível de análise em sede recursal. Todavia, para fins de mero esclarecimento, destaco que, no corpo do próprio voto, houve a indicação de que “*Por expresse reconhecimento de cometimento, as infrações 01 e 06 não integram a lide*”, bem como houve destaque, no demonstrativo final, do reconhecimento e pagamento de tais valores, além da determinação da homologação dos valores recolhidos. Eis a descrição:

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade,

julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129712.0008/19-0, lavrado contra **ETNA COMÉRCIO DE MÓVEIS E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 334.474,06**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 24.348,61 e 100% sobre R\$ 310.125,45, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade percentual no valor de **R\$ 17.045,96**, prevista no inciso II, “d” e § 1º do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

b) nulidade da decisão recorrida por inobservância de argumentos e provas fundamentais apresentadas em sede de defesa ao deslinde da controvérsia, com preterição do direito de defesa e ofensa aos princípios da motivação e legalidade, nos termos do art. 18, incisos II e III, do RPAF e c) nulidade do auto de infração por ausência de certeza e liquidez do lançamento (Art. 129 da Lei Estadual nº 3.956/1981 COTEB).

As referidas arguições preliminares serão analisadas conjuntamente, pois padecem do mesmo vício: não apontam, minimamente, quais os elementos contidos nos autos demandariam, que, cotejados com a decisão recorrida, revisitação por esta Câmara, se considerados os pressupostos legais reivindicados para tal desiderato.

Ao apontar que a decisão recorrida é desfundamentada e desvinculada da prova dos autos - vide “*deixou de analisar os argumentos e provas trazidos pela Recorrente, nem mesmo para afastá-los, de modo que a decisão recorrida não possui fundamentação para a manutenção do Auto de Infração*” e “*A decisão faz referência a diversas bases legais, mas estas referem-se apenas ao procedimento de levantamento fiscal. Não há, em momento algum, fundamentação clara e precisa dos motivos pelos quais os documentos trazidos pelo contribuinte foram desconsiderados*” – deveria o Recorrente, nestes termos, apontar especificamente quais pontos da decisão recorrida deveriam ter sido parametrizados nos documentos carreados aos autos, sem o que não se pode presumir absolutamente tal falta ou falha.

Sobre o tema, como cediço, além de outros requisitos previstos no art. 39 do RPAF, o auto de infração deve conter a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta, incluindo demonstrativos materiais do débito tributário devidamente discriminados em seus aspectos temporais em face da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, bem como a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação: **a)** em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória; **b)** tidos como infringidos; e **c)** em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente.

E, a seu turno, a decisão que analisa a sua conformidade em face das provas dos autos perpassa, justamente, pela observância do pleno desenvolvimento do contraditório e ampla defesa, que pode ser claramente comprovado pelas manifestações do Recorrente sobre todos os pontos presentes nos demonstrativos juntados aos autos, inclusive em face das diligências promovidas pela JJF, que resultaram, inclusive, na adequação do montante devido, valendo citar trecho específico da decisão vergastada:

“A despeito da normativa exposta e na busca da verdade material, provas autuadas (fls. 20-28 e 32) demonstraram que: a) por precaução, para atender ao indicado na Port. 445/98 (Art. 3º), antes da lavratura do Auto de Infração, a autoridade fiscal autuante facultou ao contribuinte autuado a oportunidade para informar/detalhar as ocorrências de possível consideração/ajuste da auditoria; b) o contribuinte autuado informou/detalhou as ocorrências à sua satisfação.

Observa-se que, por se constituir em pura e simples equação matemática considerando itens de mesma grandeza, cujos registros e eventuais câmbios internos na identificação dos itens são estrita e previamente normatizados em específica legislação, no roteiro e método de auditoria aplicado, se a realidade encontrada do estoque final não estiver condizente com o estoque inventariado, como nesse caso, tem-se, sem se deixar lugar a dúvida, omissão de saídas de mercadorias (Infrações 02, 03 e 04).

Por óbvio, atendendo à legislação, as quantidades de cada mercadoria devem constar nos registros da EFD de forma clara e precisa (livros e NFs), fato que o próprio Impugnante registra não ter oportunamente efetuado, e a legislação não admite levantamentos físicos paralelos sem amparo legal para justificar diferenças apuradas

(como pretendido pelo Impugnante), quando a apuração se dá seguindo critérios aos quais o contribuinte deve obrigatoriamente cumprir.

Por outro lado, para provê-los de valor jurídico, qualquer documento de uso interno do contribuinte há que estar registrado/contido na EFD, o que não ocorre no caso em apreço.

No curso do processo se observou a não consideração da perda indicada para a atividade do contribuinte autuado (Port. 445/98: Art. 3º, § 3º “X”), fato ajustado por diligência deferida pela 2ª JJF.”

Veja-se que à Recorrente foi oportunizado o conhecimento tanto da infração quanto dos seus fatos caracterizadores e circundantes, ocasião em que apresentou defesa e documentos, bem assim manifestação às informações fiscais produzidas, ocasião em que demonstrou ter completo domínio dos fatos imputados, especialmente a sua descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias, demonstrativo do débito discriminado, além dos demais elementos quantificadores conforme art. 18 do RPAF.

Logo, não há quaisquer evidências de vícios de ordem formal ou material ensejadores de eventual nulidade do Auto de Infração, tampouco da decisão recorrida. Preliminares rechaçadas.

Quanto ao mérito, afirma o Recorrente que os seus argumentos visando a reforma das infrações 02, 03 e 04 foram desconsiderados, não sendo avaliado o seu estudo produzido nos autos que detalharia de modo destacado para cada mercadoria objeto da autuação, com as respectivas justificativas e documentos, no sentido da inexistência de omissão de entrada ou de saída de mercadoria.

Aponta que não foram avaliadas as hipóteses em que há desmontagem dos produtos, quais sejam, aquelas que consistem na separação (desmonte) de produtos inicialmente adquiridos como conjuntos (“kits”), reiterando que estas foram sumariamente ignoradas pelo Fisco, inclusive nos casos em que, segundo crê, foram constatados meros equívocos materiais relativos ao preenchimento das obrigações acessórias.

Diferentemente do que alega, a decisão, quanto ao ponto, encontra-se regular e devidamente fundamentada, conforme já indicado quando da análise da respectiva preliminar. O ponto tido como não apreciado, em verdade, foi confirmado em julgamento diante do fato de que já havia sido apreciado e acatado pelo Autuante a partir da intensa troca de comunicações com o Autuado, naturais do processo de busca pela verdade material, consoante se infere da IF. de fls. 193/195, que ora transcrevo no ponto específico:

“Infração 02 – 04.05.02

Não pode se acatar os argumentos defensivos pois implicam em alterações e ajustes nos Inventários de exercícios fechados e fiscalizados, onde foram detectadas irregularidades ensejando a lavratura do Auto de Infração. Além do mais os dados oficiais e declarados pela empresa são os contidos na EFD, utilizados para efetuar a auditoria com levantamento quantitativo de estoque.

Com relação aos casos de itens que compõem conjuntos e que são desmembrados e vendidos individualmente, citados como “desmonte de conjuntos”, esclarece que foram considerados na fiscalização, pois o contribuinte apresentou esta alegação quando recebeu previamente, antes da lavratura do Auto, as planilhas com o resultado do levantamento de estoque. Na ocasião ele analisou os dados e apontou os itens que deveriam ser agrupados por conta do desmembramento, oportunidade em que ajustou os dados como indicados pelo contribuinte, conforme troca de e-mail (fls. 20, 21, 22, 24, 25, 27, 28 e principalmente o e-mail às fls. 32), oportunidade em que informou que seria feito o agrupamento dos produtos que foram desmembrados, os quais constavam da Planilha enviada pela empresa (fls. 37 a 40).

Como exemplo de que foi atendida a solicitação do autuado, pede verificar na referida Planilha às fls. 37, que o Item 154016 (código Pai) agrupa os itens códigos 0154016, 0154017, 015418 e 015419. O agrupamento está demonstrado no relatório Lista de Grupos de Estoque às fls. 58. Este procedimento foi acatado para todos os itens constantes da planilha, todos foram agrupados, eliminando assim as distorções apontadas pelo desmembramento de conjuntos, antes da lavratura do AI.

Nos casos das perdas por furtos, roubos, deterioração de itens, para que fossem considerados no Levantamento, teriam que ser emitidas Notas Fiscais CFOP 5927 com o correspondente estorno dos créditos, conforme prevê o art. 312, inc. IV, § 2º, do RICMS/BA.

Infrações 3 (04.05.08) e 4 (04.05.09)

Diz que como são vinculadas à infração anterior, aplicam-se os mesmos argumentos já analisados acima.”

Diante deste quadro, reforço que, à mingua de evidências em sentido contrário, que o Contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar minimamente a plausibilidade das suas alegações, principalmente para os fins almejados de revisar as conclusões da JJF, sendo de rigor, neste ponto, consignar outro trecho do julgado:

“Por óbvio, atendendo à legislação, as quantidades de cada mercadoria devem constar nos registros da EFD de forma clara e precisa (livros e NFs), fato que o próprio Impugnante registra não ter oportunamente efetuado, e a legislação não admite levantamentos físicos paralelos sem amparo legal para justificar diferenças apuradas (como pretendido pelo Impugnante), quando a apuração se dá seguindo critérios aos quais o contribuinte deve obrigatoriamente cumprir.

Por outro lado, para provê-los de valor jurídico, qualquer documento de uso interno do contribuinte há que estar registrado/contido na EFD, o que não ocorre no caso em apreço.”

A fim de elidir as constatações do fisco que decorreram da atividade analítica das teses e documentos apresentados desde o início da ação fiscal, deveria o Recorrente produzir as contraprovas correspondentes, sendo certo que a simples negativa do cometimento da infração não o desonera do ônus elisivo/modificativo do direito sustentado pelo Fisco por meio do auto em julgamento, bem assim não lhe reconhece direito à recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, nos termos do que dispõem os arts. 140 a 143 do RPAF.

Assim, sou pela manutenção integral da decisão recorrida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO EM SEPARADO (Infrações 2, 3 e 4)

Em que pese acompanhar o voto do i. relator pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, porém, em razão das razões recursais sustentadas pela i. representante legal na sessão de julgamento, no sentido de que as exigências relativas às infrações 02, 03 e 04 ensejam duplicidade de cobrança do ICMS, vislumbro a necessidade de proferir voto em separado para complementar o voto condutor, visando os devidos esclarecimentos.

A auditoria de estoque procedida, que resultaram nas infrações 02, 03 e 04, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre de uma equação que compreende dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: $“EI + C - Sc/NF = EF”$.

Assim, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes no estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades **disponíveis para vendas** ($EI + C$), as quais, deduzidas das **quantidades de saídas** consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as **quantidades remanescentes** que deveriam existir no **Estoque Final** ($EI + C - Sc/NF = EF$).

Esta **apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte** (escriturada no Registro de Inventário) e se:

- i) Iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) O estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas e **que houve saídas sem notas fiscais**, e

iii) O estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, conseqüentemente, **entradas deste produto sem notas fiscais**.

Portanto, **tais conclusões são óbvias e científicas**, pois de certa quantidade **disponíveis** se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

No caso deste Auto de Infração, tendo na auditoria de estoque detectado, simultaneamente, tanto diferença de saídas de alguns produtos quanto diferença de entradas de outros itens, devem-se exigir do autuado o imposto: **i)** sobre o valor de maior expressão monetária, a título de omissão de saídas do estabelecimento; **ii)** por solidariedade devido pelo fornecedor e **iii)** a antecipação tributária do produto sujeito ao regime de substituição tributária.

Sendo assim, detectadas **entradas de mercadorias sem documentação fiscal**, permite concluir, através do mesmo fato (entradas sem documentação fiscal), os seguintes fatos geradores de ICMS:

- O primeiro, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de **operações de saídas** de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por lei, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, os fatos geradores decorrem da presunção legal de **operações anteriores do próprio sujeito passivo**, não oferecidas à tributação, cujas receitas serviram de aporte às compras não registradas, cujas aquisições independem de tratarem de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro, não oferecido à tributação, que foi utilizado para tais aquisições não registradas.

Tal constatação de presunção legal não pode ser reclamada simultaneamente com a apuração de diferenças de saídas, devendo exigir a de maior expressão, de modo a evitar a possibilidade de duplicidade de cobrança do imposto, ou seja, a hipótese da receita de omissão de saída ter sido utilizada como suporte para as aquisições das entradas não registradas.

Eis a razão da segunda infração restringir-se apenas à omissão de saídas, desprezando o valor da diferença de entradas (omissão de saídas por presunção legal).

- O segundo fato gerador, inerente à infração 03, decorre da condição de responsável solidário do autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, visto que o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que *detiver* para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do **imposto devido pelo fornecedor** das mercadorias, exigido ao autuado **na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- Já o terceiro fato gerador, relativo à infração 04, decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, exigido na infração anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subseqüentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Portanto, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Assim, diante de tais considerações, apesar da existência da constatação de diferenças de entradas e de saídas (segunda infração), não houve duplicidade de exigência do imposto, pois, conforme já visto, neste caso, para a exigência do imposto decorrente da omissão de saídas de responsabilidade do próprio autuado, se cobra a de maior expressão monetária, desprezando-se a omissão de sua autoria de menor valor econômico.

Quanto às demais infrações (terceira e quarta), estas não se contaminam com os fatos geradores anteriores, por se reportarem a responsabilidade solidária do autuado pelo imposto devido pelo fornecedor e a responsabilidade por substituição tributária do autuado em relação às operações subsequentes de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, eis que, apesar de tratar de único evento (entradas de mercadorias sem documentação fiscal), tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes, não caracterizando duplicidade de exigências, como alegou a representante legal do recorrente, quando da sua sustentação oral.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129712.0008/19-0**, lavrado contra **ETNA COMÉRCIO DE MÓVEIS E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 334.474,06**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 24.348,61 e 100% sobre R\$ 310.125,45, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade percentual no valor de **R\$ 17.045,96**, prevista no inciso II, “d” e § 1º do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2024.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO EM SEPARADO

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS