

A.I. Nº - 299762.0009/18-8  
AUTUADO - CIA. HERING  
AUTUANTE - JONALDO FALCÃO CARDOSO GOMES  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/01/2024

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0001-02/24-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AOS DAS ENTRADAS EFETIVAS OMITIDAS. Apurada através de levantamento quantitativo de estoque por item de mercadoria em exercício fechado, nos exercícios de 2016 e 2017, restou provado, após refeitos os cálculos procedidos por demanda da 2<sup>a</sup> JJF em diligências, a ocorrência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, sendo o valor da omissão de entrada maior do que o da omissão de saída. 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, conforme art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96. Aplicada, de ofício a proporção de saídas de mercadorias tributadas/não tributadas prevista na Instrução Normativa nº 57/2007. Afastadas as arguições de nulidade. Atendido o pedido de realização de diligências. Auto de Infração **PROCEDEnte EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 13/11/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$ 1.880.140,64, acrescido de multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 04.05.02:** Falta de recolhimento do imposto relativo à 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 aos das entradas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, referentes a 2016 e 2017.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I e art. 23-B da Lei nº 7.014/96, c/com o art. 83, inc. I do RICMS/2012 e art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98.

A autuada, por seus advogados legalmente constituídos, impugnou o lançamento às fls. 362 a 384, onde inicialmente afirmou ser tempestiva a defesa, fez um breve relato da infração e dos fatos e sem seguida, por identificar a existência de vícios materiais disse que o Auto de Infração deve ser julgado nulo ou improcedente.

Ao se referir as operações realizadas, esclarece ser uma filial da empresa Cia. Hering, localizada em Camaçari/BA que desenvolve as atividades relacionadas ao comércio varejista de artigos de vestuário.

Se diz surpreendida com a lavratura do Auto de Infração, no qual a Fiscalização concluiu que a empresa teria dado saída de mercadorias sem a emissão de nota fiscal no período de 2016 a 2017.

Adverte ser necessário esclarecer duas situações: A primeira é que a Fiscalização desconsiderou em sua apuração os cupons fiscais emitidos diretamente para consumidores finais registrados e regularmente tributados pelo ICMS, fato que entende ter ocasionado, em parte, a suposta diferença de estoque final apontada na autuação.

A outra, reside no fato da filial varejista possuir um espaço no qual as mercadorias transferidas de outros estabelecimentos da empresa (fábricas) entram como artigo (peça) e saem em quilograma, fato que deveria ter sido considerado pela Fiscalização, que, assim não procedendo distorceu o cálculo em relação aos itens analisados.

Passando a demonstrar porque o Auto de Infração não merece prosperar, garante que não houve saída de mercadorias sem a emissão de nota fiscal.

Voltando a abordar a nulidade do lançamento, apresenta dois argumentos: *(i)* o Auto de Infração foi lavrado sem a instauração do devido procedimento de fiscalização, contrariando o art. 28 e seguintes do RPAF/99, uma vez que se assim procedesse constataria que a empresa não deu saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais, tampouco omitiu a entrada de mercadorias; e *(ii)* ausência da correta demonstração das omissões de saída além de erros de cálculo e ausência de documentos essenciais para a efetiva compreensão da infração.

Acrescenta que a nulidade do lançamento decorre também de outros motivos: *(I)* a Fiscalização não incluiu nos cálculos diversas notas e cupons fiscais que foram escriturados e tributados no período autuado o que implicaria na ausência de demonstração da efetiva existência da omissão de saída imputada; *(II)* a Fiscalização deixou de instruir a infração com as planilhas demonstrativas da integralidade do cálculo do suposto crédito tributário.

Explica que o autuante partiu de uma premissa equivocada, qual seja da existência de supostas divergências entre o estoque inicial e o final de alguns produtos, presumindo a suposta saída de mercadorias sem emissão de documentos fiscais.

Ao explicitar os motivos, diz que a nulidade se deve ao fato do autuante ter desconsiderado os documentos fiscais do período, bem como a situação fática das vendas realizadas, deixando de demonstrar corretamente a ocorrência do fato gerador do ICMS exigido, havendo flagrantes erros de cálculos, em razão do autuante não ter considerado a documentação que demonstra o movimento de estoque, como o Livro de Inventário, assim como vários cupons fiscais de venda das mercadorias, constantes no Bloco C425 do SPED, que atestam a regular movimentação dos estoques.

Acrescenta outro fato que contribuiu para os equivocados cálculos da Fiscalização: quando o Fiscal ao apurar o estoque final, não considerou que a empresa deu saída de mercadorias a quilo.

Explana que os termos do art. 142, do CTN o presente caso, exige a prova inequívoca dos fatos, vez que os dados do seu estoque, foram arbitrariamente imputados em uma planilha.

Assevera que todas as saídas autuadas foram regularmente escrituradas no SPED a ser constatada da análise da documentação referente as saídas, por exemplo, os cupons fiscais.

Evoca o RPAF/99 para destacar os princípios que regem o processo administrativo fiscal, onde enfatiza o da verdade material e da garantia de ampla defesa.

Afirma que o lançamento contém grave vício material que afasta a certeza da exigência, já que o Fiscal desconsiderou a verdade material dos fatos ao ignorar diversas notas e cupons fiscais emitidos no período autuado, além de desconsiderar a situação fática relativa às operações, como

entrada de mercadoria em unidades e saída em vendas realizadas em outra unidade de medida.

Lembra que o RPAF/99, em seu art. 18, que reproduz, prevê a nulidade de ato administrativo praticado sem o contraditório e a devida fundamentação. Assim, considera que a autuação presumiu equivocadamente, sem buscar apurar a verdade material, ignorando a própria apuração da empresa e a situação concreta das formas de venda, o que ocasionou graves erros de cálculo. Portanto, resta demonstrada a flagrante nulidade do lançamento, por vício material e ofensa ao art. 142 do CTN.

Argui a existência de outro vício decorrente da falta de documentos para o esclarecimento dos cálculos, conforme previsto no art. 28, § 4º do RPAF/99.

Friza que pelo fato da autuação compreender dois anos, 2016 e 2017, cada documento deveria ser apresentado em pares, cada qual abrangendo um ano. Contudo, quanto ao demonstrativo mais importante para compreensão do cálculo efetuado pelo autuante que demonstraria a apuração do estoque e a suposta quantidade de saídas omitidas, há relatórios apenas para 2017, o impedindo de visualizar os cálculos para 2016.

Cita e reproduz ementas de julgamento do CONSEF do Auto de Infração nº 2069490003/04, cuja decisão diz corroborar com seu entendimento.

Complementa que o Auto de Infração é nulo por vício material em razão de ter a Fiscalização deixado de observar a ocorrência do fato gerador e determinar corretamente a matéria tributável, bem como não apresentar a documentação necessária.

Reproduz o art. 4º da Lei nº 7.014/96 e a Portaria nº 445/98 e afirma que esta última extrapola claramente o disposto no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, na determinação contida no seu art. 13, inc. I, que transcreve, quando caracteriza a omissão de saídas e a respectiva penalidade aplicada.

Ressalta que a determinação constante na Lei nº 7.014/96 tem a clara finalidade de autorizar a presunção nos casos em que haja recursos financeiros movimentados pelo contribuinte, sem o registro das respectivas operações, de modo que a mera alegação de supostas inconsistências de estoque não ensejaria a presunção, razão pela qual a Portaria nº 445/98 determina em seu art. 6º que feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.

Assim, entende que a exigência foi pautada em norma infralegal, que, ao arreio da lei, determina que basta a verificação de inconsistência de estoque para que haja a presunção de circulação de mercadorias, fato que evidencia a nulidade da autuação em razão do vício material.

Destaca que que a apuração da base de cálculo através da utilização do preço médio das entradas e saídas de produtos, utilizando apenas o preço da última saída registrada, também afronta a legalidade, além de não respeitar o princípio da verdade material.

Lembra que o cálculo tem como fundamento o art. 5º, inc. I da Portaria nº 445/98 que transcreve, e observa que tais determinações são veiculadas por norma infralegal. Aduz que não havendo disposição legal acerca da composição da base presumida, deve ela ser calculada conforme os critérios normais de apuração do ICMS, o qual, no caso, passa necessariamente pela composição do preço médio de todo o ano, cujas supostas omissões foram identificadas, 2016 e 2017, já que, diante da sazonalidade das suas vendas, há interferência para menos no preço médio dos produtos, influenciando diretamente o suposto tributo devido.

Requer que a base de cálculo do ICMS deve ser ajustada, de modo a refletir o preço médio anual das mercadorias supostamente omitidas, caso não se entenda pela nulidade total da autuação.

Na hipótese de não se decretar a nulidade, passando a abordar o mérito, afirma que não cometeu a infração, pois nunca promoveu a saída de mercadoria sem o registro e emissão de nota fiscal.

Assegura que todas as saídas autuadas foram regularmente escrituradas no SPED, a ser

comprovada pela análise da documentação relativa às saídas, por exemplo, os cupons fiscais - Doc. 03 e Doc. 04 gravados no CD anexo.

Exemplifica o caso do item KTFZ1KSI, onde nas alegações do autuante, foram registradas 128 omissões nas saídas em 2016, cujo cálculo não ficou explicitado nas planilhas, que o forçou a proceder a sua própria apuração do estoque, a fim de comprovar que de fato não houve saída sem emissão de documento fiscal.

Assevera que no SPED de 2016 – Bloco C425, foram devidamente escrituradas todas as 128 saídas do item, no exato número das supostas omissões autuadas - Doc. 03 e Doc. 04 gravados no CD anexo, fato observado com outros itens nos exercícios de 2016 e 2017, conforme tabela que exibe.

Apresenta tabela como exemplo de cupons fiscais emitidos e não considerados pela Fiscalização em relação ao produto KTFZ1KSI, em 2016 e F4603000, em 2017, o que comprovaria os seus argumentos - Doc. 03 e Doc. 04, gravados no CD anexo.

Afirma que procedeu ao levantamento da efetiva movimentação dos estoques das mercadorias objeto da autuação, tendo constatado, inicialmente informações divergentes das levantadas pela Fiscalização - Doc. 01 e Doc. 02 gravados no CD.

Requer a realização de diligência e/ou perícia para averiguação da inconsistência da infração quanto a este aspecto, à luz dos argumentos e fatos expostos, tal como previsto no art. 145 e parágrafos do RPAF/99, caso se considere os documentos insuficiente para atestar o alegado.

Diz que o levantamento efetuado pela Fiscalização, em relação aos cupons fiscais relacionados no Doc. 01 e Doc. 02, tomou por base suposta diferença de estoque final, que é inexistente.

Conclui requerendo o cancelamento integral do Auto de Infração.

Repisa que em suas operações usuais também realiza a venda de mercadorias com base no peso das mercadorias (por quilograma), embora, a entrada delas ocorra em unidades físicas de peças. Caso tivesse o autuante solicitado informações e documentos, todos esses fatos seriam esclarecidos, vez que o que jamais deu saída de mercadoria sem nota fiscal e não deixou de recolher o ICMS.

Apresenta como exemplo das operações autuadas em 2016, as entradas em seu estabelecimento correspondente a 238 peças do item KKYJN10SI/G - Doc. 05 – CD anexo. Essas mesmas 238 peças foram convertidas para a unidade de quilograma, conforme nota fiscal emitida para o respectivo registro fiscal em seu estabelecimento - Doc. 05 - CD, conforme tabela que apresenta.

Complementa que executado este procedimento interno, quando a mercadoria é vendida, aparece nos documentos fiscais de saída, e no SPED, na unidade quilograma, sob os códigos 89001, 89002, 890003, 890004, 890005 e 890006, próprios do seu sistema interno, vez que nestas vendas por quilograma se encontram diversos itens comercializados. Portanto, se houvesse a conversão do código KKYJN10SI/G para quilograma, restaria comprovado que de fato não houve saída sem emissão de documento fiscal, incluindo outros itens, conforme tabela que apresenta.

Conclui ser necessária a diligência para buscar a verdade dos fatos e requer que seja cancelada a autuação em relação às operações realizadas por quilograma e apresenta os quesitos.

Pede que seja afastada a multa de 100%, assim como o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por vício material com o cancelamento do crédito tributário e no mérito, caso não julgue nulo, requer que o Auto seja julgado improcedente.

Protesta em provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive pela juntada de novos documentos.

Por fim declara que não submeteu a matéria objeto do presente Auto de Infração à apreciação do Judiciário ou a procedimento de consulta, nos termos do art. 117 do RPAF/99.

A informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 412 a 418, frente a arguição de nulidade,

informou que a autuada se utilizou de várias desculpas e dificuldades para explicar o fato de descumprir a legislação tanto em 2016 quanto em 2017. O procedimento fiscal foi devidamente instaurado em 06/11/2018 quando da assinatura da intimação pelo seu representante, conforme fl. 04.

Acrescenta que nos trabalhos de auditoria foram utilizadas as informações obtidas de notas fiscais eletrônicas e da Escrituração Fiscal Digital - EFD, transmitidas pelo próprio contribuinte, fato que atesta a fidedignidade das informações.

Esclarece que o roteiro de levantamento quantitativo de estoque é uma técnica da contabilidade utilizada pela auditoria fiscal com o objetivo de identificar se os registros do contribuinte estão de acordo com a movimentação real das mercadorias.

Explica de forma resumida o roteiro de auditoria aplicado e defende que o Auto de Infração contendo 359 folhas não pode ser rotulado apenas como uma presunção. Caso lidos e conferidos os vários papéis de trabalhos impressos e gravados no CD à fl. 355 se verifica que todas as informações inclusive os cupons fiscais, constam na EFD do contribuinte.

Assegura que a planilha, fls. 07 a 228, sob o título: “*OMISSÃO SAÍDAS APURADA MEDIANTE LEVANT. QUANT. DE ESTOQUE – LISTA DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA*”, consta os registros de cupons fiscais do Bloco C425, sendo que os cupons não considerados são aqueles que não constam as mercadorias selecionadas no levantamento.

Quanto a alegação de falta de documentos que permitiriam a correta compreensão do lançamento, afirma que os papéis de trabalho foram acostados aos autos de forma impressa e gravadas em CD, fl. 355, são suficientes para comprovar a veracidade material da infração, bastando para tal, uma simples verificação.

Para combater o argumento de que no levantamento não foram consideradas a conversão de medidas em peso para unidade, diz que as mercadorias que tiveram saídas através de cupons fiscais, peso tem com descrições: *Conf. Meia Malha em Kg*, *Confecções em Kg T1 (Div. Desc.)*, *Confecções em Kg T2*, *Confecções em Kg T3*, *Confecções em Kg – Promocional*, *Acessórios em Kg T6 Hering (Div. Desc.)*. Apresentam os códigos 890001/UNI, 890002/UNI, 890003/UNI, 890004/UNI, 890005 e 890006/UNI.

Destaca que essas mercadorias e respectivos códigos não foram selecionadas para o levantamento de estoque.

Ressalta que o contribuinte mostra desconhecimento da legislação, quando alega que a autuação se fundamentou numa norma infralegal que poderia contrariar a lei, pois o roteiro levantamento quantitativo de estoque tem caráter de prova material e não de presunção.

Quanto à determinação da base de cálculo com base no preço médio assevera que foi utilizado literalmente o que a lei determina.

Em resposta ao ponto questionado pela autuada acerca do caso do item KTFZ1KSI, onde a Fiscalização registrou 128 omissões nas saídas da empresa em 2016, anexou um novo CD contendo gravado mais um papel de trabalho correspondente a uma planilha com 725 páginas no formato PDF, com o título: “*DEMONSTGERALOMISSÕES*” com o propósito de melhor explicitar a fórmula do levantamento quantitativo, sendo que o estoque final auditado é comparado com estoque final declarado pelo contribuinte.

Acrescenta que o bloco a que o contribuinte se refere, realmente foram identificadas 128 unidades de saídas. O Bloco C425 - *RESUMO DE ITENS DO MOVIMENTO DIÁRIO*, é um subitem do Bloco C400 – “*DOCUMENTOS FISCAIS – EQUIPAMENTOS ECF – CÓD. 02 e 2D*”; ou seja, representa as saídas registradas através do equipamento emissor fiscal e cupons emitidos.

Registra que a auditoria constatou que o item em estudo não apresentou estoque inicial, nem compras, muito menos quantidade no estoque final, mas, assim como constatou o contribuinte,

128 unidades vendidas por cupons fiscais e registradas nos Blocos C425, logo, caracteriza a omissão de vendas de 128 unidades, já que o contribuinte declarou que o item não apresentava quantidade no estoque final.

Quanto ao outro exemplo apresentado referente a 2016, quando deu entrada em seu estabelecimento de 238 peças do item KKYJN10SI/G, que foram convertidas para a unidade em peso, conforme nota fiscal emitida para o respectivo registro fiscal em seu estabelecimento, afirma que a defesa, neste caso, se aproxima da má fé, pois como se observa na tabela, reproduzida o item de código KKYJ10SI/G registra entrada em 2016 em peças e a saída também em peças, no mesmo período:

CodItem	DescrItem	CFOP	Data	UnidInv
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	2152	20/02/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	2152	29/04/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	2152	13/05/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	2152	07/06/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	2152	26/07/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	2152	16/09/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	5926	04/03/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	5926	30/04/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	5926	14/05/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	5926	10/06/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	5926	03/08/2016	Pç
KKYJN10SI/G	CALÇA FEM.	5926	19/09/2016	Pç

Para os itens de código 890001, 890002, 890003, 890004, 890005 e 890006 as entradas em 2016 ocorreram em Kg:

CodItem	DescrItem	CFOP	Data	UnidInv
890002/UNI	CONFECÇÕES EM KG T2 HERING (Div. descr.)	1202	14/01/2016	Kg
890001/UNI	CONFECÇÕES EM KG T1 HERING (Div. descr.)	1202	14/01/2016	Kg
890004/UNI	CONFECÇÕES EM KG T1	1202	14/01/2016	Kg
890001/UNI	CONFECÇÕES EM KG T1 HERING (Div. descr.)	1202	18/01/2016	Kg
890005/UNI	CONFECÇÕES EM KG-PROMOCIONAL	1949	20/01/2016	Kg
890004/UNI	CONFECÇÕES EM KG T1	1949	20/01/2016	Kg
890001/UNI	CONF. MEIA MALHA EM KG	5102	31/01/2016	Kg
890002/UNI	CONF. MEIA MALHA EM KG	5102	31/01/2016	Kg
890003/UNI	CONF. MEIA MALHA EM KG	5102	31/01/2016	Kg
890004/UNI	CONF. MEIA MALHA EM KG	5102	31/01/2016	Kg
890005/UNI	CONF. MEIA MALHA EM KG	5102	31/01/2016	Kg

Observa que os dados provam que não houve nenhuma conversão de peças em quilogramas. Trata-se de códigos diferentes de produtos diferentes: o código KKYJ10SI/G se refere ao item *Calc FEM.*, já os códigos 890001, 890002, 890003, 890004, 890005 e 890006 se referem a *Conf. Meia Malha* em Kg.

Pontua que o contribuinte não informou no Registro 0220 da EFD nenhuma conversão, tampouco qualquer informação a respeito. Ademais se trata de códigos e itens diferentes.

Frisa que para os itens de código 890001, 890002, 890003, 890004, 890005 e 890006 não constam e não foram selecionadas para o levantamento de estoque.

Informa que anexa mais papéis de trabalho gravados em CD, que relaciona e afirma que a defesa não conseguiu comprovar suas alegações e argumentos, portanto, mantém o Auto de Infração na

sua íntegra.

Em 31/05/2019 o processo foi convertido em diligência dirigida a INFAZ de origem para que o órgão preparador intimasse o contribuinte a tomar ciência dos novos demonstrativos anexados pelo autuante, concedendo-lhe o prazo de trinta dias para se manifestar.

No cumprimento ao quanto determinado, fls. 426 e 427, a Inspetoria Fazendária intimou o contribuinte a receber os demonstrativos, através dos Correios, tendo a ciência ocorrida em 01/07/2019 e em seguida a autuada se manifestou às fls. 430 e 431 onde acusou o recebimento de cópia da informação fiscal e de um CD com arquivos gravados, boa parte em formato PDF, o que dificultou o exercício do seu direito de defesa, sendo necessária a conversão dos arquivos para o formato Excel, que, por não ter concluído, requer a dilação do prazo para mais trinta dias, pleito deferido pelo Inspetor Fazendário.

O contribuinte voltou a se manifestar às fls. 449 a 461, onde, ao tratar da nulidade, reproduziu as informações prestadas pelo autuante, e afirmou que os argumentos não são aptos a afastar as nulidades, uma vez que os documentos e os métodos foram analisados e utilizados de forma equivocada e superficial, sem se atentar à realidade dos fatos.

Ressalta que à época do lançamento, faltavam documentos para a correta compreensão do Auto de Infração, tanto é que o Fiscal apresentou novas planilhas.

Lembra que a autuação trata de supostas omissões de saídas ocorridas em dois anos, contudo, havia relatório apenas de 2017, sendo que para 2016, não conseguiu visualizar qual o cálculo teria sido feito para se chegar às supostas omissões de saídas.

Sinaliza que as planilhas contêm diversos problemas que torna equivocado e impreciso o levantamento do *quantum* devido, o que deve levar ao reconhecimento da nulidade do Auto por vício material.

Considera que os esclarecimentos prestados pelo Fiscal não são suficientes para afastar a inadequação e precisão do Auto de Infração, assim deve ser reconhecida a sua nulidade.

Ao abordar os erros contidos nas planilhas, aponta que no exemplo utilizado pelo Fiscal foram consideradas as 128 saídas através de cupons fiscais ao apurar as omissões de entradas de 2016, sendo que a mercadoria código KTFZ1KS1/040 também consta na lista de omissões de saídas na mesma planilha, fls. 599.

Aponta que a mesma mercadoria consta nas omissões de entrada com: (I) zero de estoque inicial, produção e entradas; (II) 128 saídas registradas; e (III) zero de estoque final; e, ao mesmo tempo, e na apuração das omissões de saídas com: (I) zero de estoque inicial e 131 entradas registradas; (II) 3 saídas registradas; e, (III) zero de estoque final. Com a soma dos registros em duplicidade, chega-se a 131 entradas e 131 saídas.

Conclui que não houve omissão de saídas e atribui ter ocorrido essa inconsistência por conta de um erro de tabulação no levantamento fiscal, indicando que nas omissões de entradas há um espaço entre a barra e os números/letras, e na omissão de saídas esse espaço não existe.

Argumenta que em virtude desse erro contido na planilha, a Fiscalização deixou de considerar todos os documentos fiscais emitidos nas saídas destas mercadorias (cupons fiscais), além de ter contabilizado de forma equivocada os estoques iniciais, entradas e estoques finais das mercadorias objeto do levantamento, cujo erro, afirma ter sido praticamente assumido pelo Fiscal, confirmado assim a nulidade e improcedência da autuação.

Assevera que ao analisar as planilhas, verificou que o mesmo erro de tabulação foi cometido inúmeras vezes e para que não restem dúvidas e apresenta exemplo da mercadoria 0111ADN07S/P, na planilha “LISTAGERALOMISSÃOS\_2017”, onde consta 1 omissão de entrada e na mesma planilha consta uma omissão de saída dessa mesma mercadoria, conforme trechos da tabela plotadas.

Constata que para apurar omissões de entrada do referido item, o Fiscal apontou que não há

estoque inicial, entradas e nem produção, apesar de ter havido uma saída registrada.

Explica que de forma totalmente contraditória, para apurar eventuais omissões de saída da mesma mercadoria, o Fiscal indica haver um item no estoque inicial, portanto, se foi realizada uma venda, não há omissões de entrada ou de saída.

Conclui que essas diferenças de tabulação, que ocorreram nas planilhas “LISTAGERALOMISSÃOS\_2017” e “DEMONSTGERALOMISSÕES.PDF”, tornam imprestável o levantamento realizado, já que há informações conflitantes e demonstram não ter havido omissões de saídas, razão pela qual deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração.

Sob o título: “DA AUSÊNCIA DE CONSIDERAÇÃO DA TRANSFORMAÇÃO DOS ITENS PARA QUILOS”, reafirma que a Fiscalização deixou de considerar a venda de mercadorias em quilos, em vez de peças, o que influenciaria diretamente no levantamento quantitativo de estoques, cuja informação do fiscal, diz não procederem.

Relata que a Hering é uma empresa que comercializa artigos de vestuário e quando a peça de roupa é de coleção, ou é uma peça perene (por exemplo, a camiseta básica branca), a comercialização sempre se dá em peças, porém, quando a coleção passa, as peças de roupas que não foram comercializadas são reclassificadas para quilos, para serem vendidas por peso. Essa reclassificação se dá por meio da emissão de uma nota fiscal com o CFOP 5.926.

Continua relatando que feito este procedimento interno, quando a mercadoria é vendida, aparece nos documentos fiscais de saída e no SPED, na unidade quilograma sob os códigos 89001, 89002, 890003, 890004, 890005 e 890006, próprios do seu sistema interno, vez que nestas vendas por quilograma se encontram diversos tipos de itens comercializados.

Lembra que ao apresentar sua defesa, expos o exemplo da mercadoria KKYJN10SI/G, que em 2016, deu entrada em estoque de 238 peças, e posteriormente, houve a conversão destas peças para quilos por meio de emissão de nota fiscal com a CFOP 5.926. O Fiscal, na sua informação afirmou que houve a entrada e a saída em peças da referida mercadoria em 2016, não em quilogramas, o que infirmaria os argumentos postos.

Ressalta que também não prospera o argumento de que a empresa não se utilizou do Registro 0220 para fazer a conversão de peças para quilos. Afinal, conforme explicado, as peças que não foram vendidas, após a troca de coleção. Passam a ser vendidas em quilogramas. Para que isso seja possível, é necessário fazer a reclassificação das mercadorias do estoque por meio da emissão de uma nota fiscal com a CFOP 5.926, e não por meio de conversão a ser realizada no Registro 0220 do SPED.

Acrescenta que as notas fiscais de CFOP 5.926 não foram computadas pela Fiscalização nas planilhas que totalizam as notas fiscais consideradas no levantamento. A título de exemplo, diz anexar as notas fiscais nº 1.597, 2.657, 2.919 e 3.682, emitidas em 2016 e 4.611, 4.729, 5.299, 6.404 e 6.549, emitidas em 2017 - Doc. 01.

Assevera que caso essas notas fiscais tivessem sido consideradas pela Fiscalização, com certeza o resultado da autuação seria outro.

No item sob o título “LEVANTAMENTO SEM CONSIDERAR OS ERROS DE TABULAÇÃO E DE CFOP 5926”, com o propósito de comprovar seus argumentos, apresenta duas planilhas - Doc. 02 e Doc. 03 demonstrando que 10.717 itens em 2016 e 9.449 itens 2017 tiveram as supostas omissões de saídas zeradas após os ajustes dos erros de tabulação e também considerando as notas fiscais de CFOP 5.926 o que diz comprovar a nulidade e a improcedência do Auto de Infração.

Ao abordar o item “DOS CUPONS FISCAIS NÃO CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO”, ressalta que a Fiscalização comentou apenas a mercadoria de código KTFZ1KSI/040 e afirmou que considerou todos os cupons. Contudo, os cupons fiscais da referida mercadoria deixaram de ser considerados em virtude de erros de tabulação contidos nas planilhas que suportam a autuação, situação que se repetiu com muitos itens.

Lembra que na defesa citou, a título exemplificativo, diversos outros códigos de mercadorias com saídas registradas por cupons fiscais em 2016 e 2017, que não foram considerados pela Fiscalização em seu levantamento, e também não houve explicação do Fiscal acerca destes outros cupons fiscais.

Acrescenta que o Fiscal considerou apenas cupons fiscais dos códigos constantes de seu levantamento, analisando o SPED-Fiscal e desconsiderou uma série de cupons pelo mesmo erro de tabulação, motivo pelo qual, também deve ser reconhecida a nulidade da autuação.

Ao abordar o item “*DA ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO DA PORTARIA Nº 445/98 – ADOÇÃO DO PREÇO MÉDIO E APURAÇÃO DE OMISSÕES COM BASE EM PRESUNÇÃO*”, transcreve parte da informação prestada pelo autuante frente aos argumentos defensivos no sentido de que a metodologia utilizada para apurar a base de cálculo do ICMS (preço médio) e para demonstrar haver omissões de saídas (com base em presunção) são ilegais e aduz que tal posicionamento não procede.

Ressalta que a determinação da Lei nº 7.014/96 tem a clara finalidade de autorizar a presunção nos casos em que haja recursos financeiros movimentados pela empresa, sem que estejam sendo registradas as suas respectivas operações de circulação de mercadoria, de modo que a mera alegação de supostas inconsistências de estoque não enseja a presunção.

Entende que o dispositivo da Portaria nº 445/98 que determina a utilização do preço médio para apuração da base de cálculo, também está eivado de ilegalidade, pois não encontra fundamento em lei, vez que o dispositivo que fundamenta a presunção legal, apenas autoriza a presunção nos casos em que especifica e não possibilita a determinação do preço médio do produto para fins de tal presunção.

Conclui, ao contrário do que defende a Fiscalização, que extrapola a legalidade a exigência de tributo cuja composição da base de cálculo foi pautada em norma infralegal, que, ao arrepio da sua fonte legal, determina que basta a verificação de inconsistência de estoque para que haja a presunção de circulação de mercadorias, fato este que evidencia a nulidade da autuação em razão do vício material suscitado.

Pondera, caso não se entenda pela nulidade da autuação, o que admite apenas por argumentar, em respeito ao previsto no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, ao menos a base de cálculo do ICMS deve ser ajustada, de modo a refletir o preço médio anual das mercadorias supostamente omitidas.

Informa que está fazendo novos cruzamentos de suas informações com os dados inseridos nas novas planilhas anexadas pelo Fiscal com o objetivo de demonstrar que há outros cupons fiscais que precisam ser considerados no levantamento, fato que levará a improcedência da autuação.

Por conta da quantidade de novos documentos que foram apresentados pelo Fiscal em mais de duas mil páginas, requer a concessão de mais trinta dias de prazo para concluir as análises e apresentar nova manifestação, em complemento a esta.

Pugna que se declare a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a ocorrência de inúmeras imprecisões na apuração das supostas omissões de saída e na apuração do *quantum* do imposto supostamente devido, o que viola os termos do art. 142 do CTN e art. 18, alínea “a” do RPAF/99.

Protesta pela realização de sustentação oral na respectiva sessão de julgamento, devendo, portanto, serem intimados os procuradores da parte com antecedência.

Por fim, requer que as intimações expedidas no presente processo administrativo sejam direcionadas para o endereço dos seus patronos identificados na petição.

Em nova manifestação, fls. 466 a 471, a autuada refez uma breve descrição dos fatos, complementares à manifestação anterior, especificamente referente a desconsideração pelo Fiscal de todos os cupons fiscais escriturados no SPED-Fiscal, fato não explicado pelo mesmo.

Assim, apresentou novo levantamento quantitativo utilizando-se da mesma lógica adotada pela

Fiscalização com base nas informações constantes em seu SPED-Fiscal e cruzou os dados obtidos com as omissões de saída apontadas pela Fiscalização, conforme observa nas planilhas anexadas - Doc. 02 e Doc 03, que deixaram à mostra todas as fórmulas utilizadas para fazer os cruzamentos de informações, bem como todos os dados extraídos do SPED-Fiscal.

Conclui que desse cruzamento resultou na comprovação, mais uma vez, que há inúmeros cupons fiscais que deixaram de ser considerados pelo Fiscal e cita alguns exemplos que se repetiram para inúmeros outros itens constantes nas planilhas, fato que diz comprovar que inúmeras omissões de saídas apontadas pela Fiscalização não existem, por desconsideração dos cupons fiscais emitidos e escriturados no registro C425 no período autuado.

Destaca que a planilha anexada comprova a inexistência das omissões de saídas e o que se identifica a partir do levantamento quantitativo, com base no SPED, é que em muitos casos as quantidades de entradas, saídas e estoque inicial e final não batem com o levantamento fiscal. Não é sequer possível identificar como o Fiscal chegou aos números apontados em seu levantamento, fato que diz reforçar a nulidade do lançamento por ofensa ao art. 142 do CTN e art. 18, inc. IV, alínea “a”, do RPAF/99, o que requer mais uma vez.

No mérito, reitera os argumentos expostos na impugnação.

O autuante retornou aos autos em nova informação as fls. 475 a 479, onde inicialmente reproduziu os argumentos da última manifestação referente ao tópico “*DOS ERROS DE TABULAÇÃO CONTIDOS NAS PLANILHAS QUE DÃO SUPORTE AO AUTO DE INFRAÇÃO*” e afirmou que reconhece a ocorrência de um equívoco, fazendo as seguintes considerações:

*“Antigamente, ao realizar o roteiro de levantamento quantitativo de estoque, havia a necessidade de fazer agrupamentos dos itens porque era muito comum, no momento da emissão manual da nota fiscal, ocorrerem erros na descrição de mercadorias semelhantes, nos códigos, assim como tamanho etc., sendo que atualmente com os livros e as notas fiscais eletrônicas a identificação das mercadorias através códigos se tornaram eficazes, excetuando quando o contribuinte atribui a uma mesma descrição de item, vários códigos”.*

Relata ainda que “*atualmente os roteiros de fiscalização são realizados por sistemas eletrônicos que identifica os códigos pela grafia literal, ao ponto em que qualquer caractere adicionado é o bastante para que o sistema o identifique, erradamente como um item diferente*”.

Conta ter confirmado, a partir dos próprios papéis de trabalho que apresentou, em alguns casos uma mesma mercadoria com um mesmo código, mas, com uma pequena variação suficiente para que o sistema a identificasse como códigos diferentes e analisando o próprio exemplo trazido na defesa percebeu que são o mesmo código e se referem a mesma mercadoria.

Afirma que apesar de ter inicialmente procedido aos agrupamentos de itens, não o levou em consideração quando realizou o cálculo do resultado, equívoco que corrigiu agora.

Quanto aos argumentos aduzidos sob o título “*DA AUSÊNCIA DE CONSIDERAÇÃO DA TRANSFORMAÇÃO DOS ITENS PARA QUILOS*”, diz reconhecer que também ocorreu um outro equívoco, pois apesar de o contribuinte não ter prestado qualquer informação no Registro 0220, o estabelecimento faz conversões de alguns itens de peças, recebida como transferência interestadual de mercadorias adquiridas de terceiros - CFOP 6.152, com destaque de ICMS normal, e converte em quilograma, dando saída para o consumidor final em quilograma.

Descreve o procedimento do contribuinte e diz que corrigiu os equívocos e refez o cálculo do resultado incluindo os agrupamentos realizados e as operações com CFOP 5.926.

Observa que as operações com CFOP 1.926 não foram incluídas porque são outras mercadorias já que possuem descrições próprias.

Conclui que foi apurada a infração 01.05.02 - Omissão de Saídas e nos cálculos do levantamento

quantitativo foram incluídas as operações de saídas com CFOP 5.926, assegurando o fato de que todos os registros de saída das mercadorias selecionadas foram devidamente computados.

Referente ao tópico “*DOS CUPONS FISCAIS NÃO CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO*”, relata que com a inclusão dos CFOPs 5.926 e 1.926, e as saídas das mercadorias na unidade Kg, ficam corrigidas, seja em cupons e/ou notas fiscais eletrônicas, desde que registrados na EFD.

Esclarece que a infração encontrada foi omissão de saídas de mercadorias verificada por levantamento quantitativo, portanto, não se trata de presunção de omissão de saídas, que tem caráter de prova material e não presumida.

Quanto à questão da ilegalidade da Portaria nº 445/98, pondera não lhe caber responder a tal argumento, e nem o CONSEF é o fórum adequado para tratar essa questão.

Em relação ao pedido de concessão de prazo adicional de trinta dias, declara não se opor ao pedido já que agrupou e incluiu as operações com o CFOP 5.926 objetivando a fidedignidade dos resultados da fiscalização. Contudo, a concessão fica a cargo dos julgadores, pondera.

Por fim, afirma que visando a precisão dos cálculos e a boa justiça para com o contribuinte, fez o levantamento obtendo como resultado a mesma inflação de omissão de saídas, com os seguintes valores: exercício de 2016 passou de R\$ 877.264,66 para R\$ 183.584,05 e 2017 passou de R\$ 1.002.875,98 para R\$ 232.162,53.

Conclui, que com as providencias adotadas restou assegurado que todas as saídas, registradas pelo contribuinte na EFD, das mercadorias selecionadas, foram devidamente computadas e as saídas não registradas foram identificadas na infração.

A autuada após notificada a tomar ciência da informação e dos novos demonstrativos através dos Correios, fls. 487 e 488, apresentou nova manifestação, fls. 491 a 502, onde inicialmente atualizou a descrição dos fatos e afirmou que apesar do acerto parcial da Fiscalização que resultou na redução do *quantum* exigido, o Auto de Infração ser julgado totalmente improcedente.

Relata ter feito o cruzamento entre as planilhas que inicialmente foram utilizadas para dar suporte a autuação com as novas planilhas anexadas à informação fiscal, fls. 475 a 484, após a redução do lançamento e constatou que o Fiscal, apesar de ter reduzido o valor, revisou o lançamento aumentando o valor a pagar de ICMS para diversos itens sem qualquer justificativa, o que deve levar a nulidade do lançamento ou, quando menos, ao reconhecimento de sua improcedência.

Salienta que a Fiscalização alterou quantidades relativas aos estoques iniciais/finais e de entradas/saídas das mercadorias que foram objeto do Auto de Infração, trazendo novos dados que não compuseram as planilhas iniciais, agravando, sem qualquer base legal, a cobrança de ICMS sobre diversas mercadorias.

Apresenta planilha na qual demonstra os cruzamentos entre as planilhas anteriores e as atuais - Doc. 02 e Doc. 03, plotando parte da planilha contendo o comparativo de algumas diferenças para 2016 e ressalta ser nítida a diferença entre as informações que constavam na planilha inicial e na planilha atual.

Cita um exemplo e afirma não se tratar de situações isoladas, pois, essa discrepância ocorreu para praticamente todas as mercadorias que fazem parte do levantamento o que classifica como um verdadeiro absurdo, pois além de se tratar de revisão do lançamento sem qualquer motivação, os dados trazidos pela Fiscalização estão em completo descompasso com o seu SPED-Fiscal.

Pontua que diversas mercadorias não consideradas no levantamento inicial foram agora incluídas sem qualquer justificativa e apresenta a relação de códigos novos incluídos.

Conclui que a revisão violou frontalmente os artigos 145, 146 e 149 do CTN o que torna nulo o Auto de Infração, pois não há qualquer explicação para a alteração abrupta das quantidades de entradas/saídas e estoque inicial/final das operações com mercadorias e nem para a inclusão de

novos códigos de mercadorias.

Requer que seja reconhecida a nulidade do lançamento, ou, quando menos, seja determinada a exclusão das novas mercadorias incluídas e dos dados de entradas/saídas e estoque final/inicial que estiverem em desacordo com o lançamento original, em respeito aos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

Quanto a ausência de consideração dos dados do SPED-Fiscal e de todos os cupons fiscais emitidos, assevera que as informações prestadas pelo Fiscal, não merecem prosperar, pois conforme visto nas planilhas os dados obtidos pela Fiscalização estão totalmente dissociados da realidade fática, já que não houve qualquer justificativa para alterar diversos dados do lançamento original.

Para comprovar, refez o levantamento quantitativo utilizando a mesma lógica adotada pela Fiscalização com base nas informações constantes em seu SPED-Fiscal, e cruzou os dados obtidos com as omissões de saída apontadas, conforme as planilhas anexas - Doc. 04 e Doc. 05, que deixou à mostra todas as fórmulas utilizadas para fazer os cruzamentos de informações, bem como todos os dados extraídos de seu SPED-Fiscal para a elaboração do levantamento quantitativo de estoques.

Assim, garante ter comprovado, mais uma vez, que há inúmeros cupons fiscais que deixaram de ser considerados pela Fiscalização e que os dados por ela obtidos estão em desacordo com a sua escrituração fiscal digital, e, pior, sem qualquer fundamento fiscal ou contábil.

Portanto, defende que devem ser consideradas as planilhas anexas a presente manifestação que demonstram ter havido erro na extração de dados do seu SPED-Fiscal, tanto no que diz respeito aos cupons fiscais emitidos no período, quanto a outros elementos que compõe o levantamento quantitativo de estoques.

Oferece como exemplo, em tabela plotada, algumas das operações relativas a 2016, as mesmas já citadas, que devidamente analisada, afirma verificar que todas as principais omissões de saídas apontadas pela fiscalização não procedem.

Apresenta um exemplo e conclui restar claro que os dados extraídos pela Fiscalização estão em descompasso com as informações do SPED-Fiscal, tanto no que diz respeito aos cupons fiscais emitidos no período quanto sobre as demais informações que devem compor o levantamento quantitativo de estoques.

Aponta que permanecem os erros de tabulação em 2017 e a falta de consideração de todas as notas fiscais de CFOP 5.926, pois, apesar da Fiscalização ter relatado que todos os erros de tabulação teriam sido retirados das planilhas e que todas as notas fiscais de CFOP 5.926 teriam sido consideradas, constata que ainda permanecem erros de tabulação na planilha relativa a 2017.

Relaciona os códigos que ainda constam com diferenças de tabulação, afetando o resultado do levantamento quantitativo e pondera, caso a Fiscalização tivesse corrigido todos os erros, o único resultado possível seria o mesmo do constante na planilha relativa a 2017 - Doc. 05, onde restou comprovado que não houve qualquer omissão, nos termos já destacados, pois há uma coluna na planilha, chamada de “TABULAÇÃO” para ajustar os referidos erros.

Para comprovar a permanência do problema dos erros de tabulação, cita, a título de exemplo, o caso da mercadoria de código 04QCREL07S/G.

Quanto as notas fiscais com CFOP 5.926, assevera que a Fiscalização ainda deixou de excluir algumas. Nas planilhas produzidas com base em seu SPED-Fiscal - Doc. 04 e Doc. 05, após a diligência realizada, consta a relação de todas as notas fiscais que deixaram de ser consideradas pela Fiscalização e que afetam o resultado do levantamento quantitativo na aba “CFOP\_5926”, utilizada como base para fazer o cruzamento de informações em conjunto com as demais informações da escrituração fiscal digital.

Considerando que ainda permanecem erros de tabulação na planilha que dá suporte ao Auto de Infração e que há notas fiscais com o CFOP 5.926, portanto, deve ser reconhecida a sua nulidade ou, quando menos, seja determinada nova diligência para que os erros apontados sejam integralmente corrigidos, nos termos do que já restou reconhecido pela Fiscalização, fls. 475 a 484.

Requer a nulidade do Auto de Infração, por vício material, pelos motivos já expostos, e caso não se entenda pela nulidade, o que se admite apenas em caráter eventual, que seja determinada nova diligência, para determinar que: **(I)** os dados de estoque inicial/final e entradas/saídas das mercadorias mantidas no Auto que estejam em descompasso com a planilha original sejam ajustados para permanecer os dados do lançamento original, bem como que seja determinada a exclusão dos novos códigos incluídos no lançamento, após a informação fiscal; e **(II)** sejam analisadas as inconsistências, tendo por base o SPED-Fiscal, considerando todos os cupons fiscais emitidos no período e todas as notas fiscais de CFOP 5.926, bem como retirando todos os erros de tabulação que maculam o levantamento.

Por fim, reitera os argumentos expostos, para que seja declarado nulo o lançamento ou, julgado totalmente improcedente e protesta pela realização de sustentação oral na sessão de julgamento.

Renova o pedido referente ao encaminhamento das intimações expedidas.

O autuante prestou nova informação, fls. 506 a 514, onde referindo-se a “ILEGAL REVISÃO DO LANÇAMENTO”, registra que o primeiro levantamento quantitativo de estoque apresentou alguns equívocos quando deixou de levar em consideração mercadorias que possuíam pequenas diferenças na sua descrição ou de seu código, mas representavam o mesmo item.

Informa que para solucionar essas incongruências agrupou as mercadorias que apresentavam a mesma descrição e/ou código, ou com pequena variação na sua descrição e/ou código, mas que é o mesmo item, consequentemente, um novo “cálculos de resultados”, não contraria a legislação, vez que objetiva a boa justiça.

Explica os agrupamentos de itens com a mesma descrição no levantamento, e que é natural que as quantidades desses itens, escolhidos para “CABEÇA” de cada grupo, apresentassem estoque inicial, entradas, saídas e estoque final, diferentes e maiores, devido a soma de todos as quantidades dos demais itens agrupados como se observa na planilha e demais papéis de trabalho já apresentados em CD anterior.

Afirma que as planilhas apresentadas pelo contribuinte houve alteração nas quantidades das mercadorias selecionadas, uma vez que na verdade são itens escolhidos para descrição do grupo, os “CABEÇAS” dos grupos, como pode ser observado no papel de trabalho que acompanha o CD da informação fiscal anterior.

Conclui que necessariamente essas quantidades são diferentes e maiores, se comparadas com o item individualmente, já que o mesmo item, depois de agrupado e ser a referência desse grupo, tem sua quantidade somadas aos demais itens do grupo.

Em relação a arguida inclusão de novos códigos de mercadorias, afirma ter refeito o levantamento quantitativo realizando agrupamentos, especialmente, daqueles itens que apresentam códigos diferente, mas com a mesma descrição.

Pondera que se os agrupamentos foram realizados a partir de itens que possuem a mesma descrição e não pelos códigos, justifica que a possibilidade de novos códigos é inevitável já foram consideradas todas as mercadorias com a mesma descrição.

Ao tratar dos argumentos aduzidos, sob o título “DA IMPRECISÃO NA APURAÇÃO DO QUANTUM SUPOSTAMENTE DEVIDO”, informa que todos os dados utilizados para a realização do levantamento quantitativo de estoque foram obtidos do SPED-Fiscal e lembra que “Algumas dessas informações dependem de declarações do contribuinte como os lançamentos nos livros fiscais, em especial os de Inventário. Destaca-se o fato de que os registros de cupons fiscais

*dependem unicamente do contribuinte”.*

Por fim, diz que o aplicativo utilizado para a auditoria realizou o cruzamento dos livros fiscais com as informações das notas fiscais de entradas e saídas emitidas eletronicamente. Se faltaram registros de cupons fiscais é porque o contribuinte não os escriturou corretamente nos seus livros e sonegou informações, o que deve ter influenciado em todos os demonstrativos e no cálculo do ICMS.

Observa que o contribuinte na sua defesa não citou os supostos cupons não incluídos no levantamento e insiste em comparar os itens “*CABEÇAS*” de grupo, ou seja, com suas quantidades devidas ao somatório de todos os itens a ele associado, com o próprio item individualmente com sua quantidade.

Baseado na planilha apresentada pelo contribuinte, com uma pequena pesquisa no papel de trabalho “*CABEÇAS DE GRUPOS*” como pode-se observar no exemplo oferecido, os itens relacionados foram escolhidos para código do grupo:

Item	Código	Código do Grupo
BLUSA ML FEM.	5CDPKQGIO/014	02QYRMK07S/P
CAMISETA REGATA FEM.	5CDPKQGIO/014	4A5GNOAEN/XG
CAMISETA MM MASC.	4E6ENOAE/004	4DQP2B07S/G
CAMISA ML MASC.	C2661GHWEN/002	H2CYJEKLO/M
SHORTS EM	KOPPIASVM	ZA9TEGSE02/M

Quanto ao argumento da permanência de erros de tabulação em 2017 e da alegada falta de consideração de todas as notas fiscais de CFOP 5.926, repete a informação anteriormente posta e afirma que mais uma vez o contribuinte repetiu o erro em comparar um item escolhido para agrupar, somar as quantidades de todos os itens do grupo, com o mesmo item com sua quantidade individual.

Apresenta como exemplo o item: CASACO FEM. - código 6LBE1207/P e código do grupo: 4QCREL07S/G, e a tabela, a seguir reproduzida, retirada do papel de trabalho que apresenta o item de código 04QCREL07S/G, comprovando a diferença entre as quantidades referentes ao item isoladamente e o item como formador do grupo cuja quantidade se refere a soma total das quantidades dos itens associados ao grupo:

CodItem	DescriItem	DifEstq	CodGrupo	DescriGrupo
04QCREL07S/G	CASACO FEM.	3	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
6LBE1207/P	CASACO FEM.	1	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
104QCAIZ07S/P	CASACO FEM.	3	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
104VAN1007S/UNI	CASACO FEM.	6	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
04V61AOOS/P	CASACO FEM.	1	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
KK71WA5SI/P	CASACO FEM.	0	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
104QCAIZ07S/G	CASACO FEM.	2	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
104QCAU807S/XG	CASACO FEM.	1	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
KK71WA5SI/XG	CASACO FEM.	1	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
KK71AZGSI/XG	CASACO FEM.	5	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
KK71AZGSI/XXG	CASACO FEM.	3	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
KK71AZGSI/G	CASACO FEM.	8	04QCREL07S/G	CASACO FEM.
KK71WA5SI/G	CASACO FEM.	1	04QCREL07S/G	CASACO FEM.

Conclui que a revisão de ofício está de acordo com a legislação, pois foram importadas todas as informações declaradas nos livros eletrônicos fiscais e dos arquivos fornecidos pela SEFAZ das notas fiscais de entradas e saídas; as operações com CFOP 5.926 foram devidamente consideradas;

os estoques iniciais final, cujos dados foram obtidos a partir das declarações fornecidas pelo contribuinte, portanto, não há motivos para anulação ou uma nova diligência.

Mantém então o resultado do último levantamento, em que teve como resultado a mesma infração encontrada anteriormente: Omissão de Saídas - Levantamento Quantitativo, porém com valores diferentes daqueles inicialmente apurados: valor histórico de 2016 passou para R\$ 183.584,05; e de 2017 para R\$ 232.162,53.

Em 22/10/2021, tendo constatado que a autuada não havia tomado conhecimento da última informação fiscal, onde o autuante aduziu fatos novos, os membros da 2ª JJF, em observância ao disposto no § 7º do art. 127 do RPAF/99 decidiram converter o processo em nova diligência à unidade Fazendária de origem para que o contribuinte fosse intimado a tomar ciência da informação fiscal das fls. 506 a 514, entregando-lhe, mediante recibo, cópia da informação.

Intimada através dos Correios, fl. 521 e 522, a autuada apresentou nova manifestação onde, após uma breve síntese dos fatos, detalhou com exemplos a arguição do que considerou o equivocado agrupamento de mercadorias similares, reafirmou a falta de detalhamento no levantamento e concluiu que por tais razões, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento ou que a Fiscalização seja intimada a apresentar novo demonstrativo com detalhamento, item a item de cada mercadoria.

Repisa a impossibilidade da inclusão de novos itens no levantamento como efetuado pelo autuante, sob a justificativa de agrupamento o que reforça seu pedido de nulidade, vez que também foram desconsideradas as informações do SPED-Fiscal. Para demonstrar, plotou telas da sua EFD e conclui que analisando os dados chegou exatamente ao resultado inicial, ou seja, sem qualquer omissão de saídas para os itens selecionados como exemplo.

Reafirma a persistência de erros na tabulação, é mais uma justificativa para seu pedido de nulidade e da realização de nova diligencia para correção dos erros apontados.

Finaliza renovando seu pedido de nulidade do Auto de Infração por vício material sob os argumentos que repisa.

Protesta pela realização de sustentação oral na sessão de julgamento e renova seu pedido de remessa das notificações para os seus patronos nos endereços indicados.

Em 05/12/2022, o Supervisor da unidade fiscalizadora, designou um Auditor Fiscal estranho ao feito para prestar nova informação, tendo em vista a aposentadoria do autuante.

Após desenvolver os trabalhos de revisão, o Fiscal estranho ao feito, prestou informação, fls. 587 a 591, onde assegurou que foram adotadas as providências necessárias para o cumprimento das deliberações constantes no pedido de diligência da 2ª JJF, fls. 517 e 518.

Salienta que a manifestação do autuante já é de conhecimento da autuada, que a considerou insuficiente para dirimir as dúvidas e questionamentos apresentados.

Relata que após o exame da defesa de 13/12/2021 e do conteúdo do CD, considerou necessário reexaminar as EFDs, por identificar que as possíveis inconsistências nos levantamentos de estoques decorriam dos procedimentos relativos aos códigos de itens de mercadorias utilizados pelo contribuinte.

Pontua que as EFDs de 2016 e 2017 foram obtidas do Sistema EFD e após examinadas, foram gerados Relatórios de Auditoria de EFD Sintéticos e Detalhados - Anexos 1 a 4, para identificação da origem das possíveis inconsistências correlacionadas com as omissões de estoque e para apreciação das alegações do contribuinte.

Afirma ter verificado a presença de inconsistências e omissões nos registros da EFD, em montante expressivo, conforme relatórios, passíveis de penalidade prevista na legislação e salienta que muitas das distorções presentes nos levantamentos de estoques decorreram das inconsistências de registros apresentadas nas EFDs, infringindo a legislação.

Acrescenta que foram identificados, a partir do cruzamento das EFDs com o “*Sintegra Nacional*”, a não escrituração de notas fiscais de entrada em 2016 e 2017 - Anexo 5 e 6 e lembra que omissões de escrituração de documentos fiscais, também são passíveis de penalidade, e podem explicar ou refletir em omissão de estoque nas entradas.

Complementa que em seguida foi utilizado o Sistema SIAF para os cálculos e realizados os mesmos procedimentos, considerando os mesmos itens de estoque de mercadorias inicialmente examinados, desta vez, individualmente, sem adoção do procedimento de agrupamento e assim, foram gerados os relatórios utilizados para exame dos pedidos apresentados pela defesa.

Reproduz os argumentos da última manifestação, e quanto ao pedido de nulidade a considera afastada, mas entende que será objeto de exame por parte da 2ª JJF do CONSEF.

Em relação a existência de inconsistências nos levantamentos produzidos pelo autuante, enfatiza que a autuada foi a responsável pelas mesmas, ao ignorar e descumprir o que dispõe a legislação relativa a Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Aponta, baseado nos itens destacados nos Relatórios de Auditoria de EFD - Anexos 1 e 2 e nos Relatórios Detalhados de Inconsistências e Omissões EFD - Anexos 3 e 4, que a quantidade de omissões ou inconsistências ensejaram as divergências e distorções nos levantamentos de auditoria de estoques que mereceram especial atenção na revisão das quantidades decorrentes da duplicidade de código.

Garante que as solicitações do contribuinte foram examinadas e adotados os procedimentos padrão de auditoria, com a revisão dos valores apurados como omissões de saída.

Salienta que há omissões e erros nos registros efetuados pelo contribuinte que só podem ser ajustados, a partir dos relatórios iniciais nas planilhas de cálculo.

Ressalta que a duplicidade de código ou a divergência na descrição do item de mercadoria levou a inconsistência e incorreção nos levantamentos “*em quantidade assombrosa*” indicados nos Anexos 1 a 4, fato que diz ter dificultado as correções das distorções quantitativas apresentadas nos levantamentos originais.

Quanto as situações relacionadas na manifestação corroborada com *prints* de tela e nas planilhas - Doc. 3 e Doc. 4, ressalta que os fatos confirmam a existência de falhas nos procedimentos da autuada que ensejaram as inconsistências do levantamento produzido pelo autuante.

Sinaliza que todos os exemplos foram examinados, considerados e corrigidos, o que gerou os Anexos 7 e 8. Observou que o mesmo procedimento foi adotado pela autuada conforme as planilhas “*Doc. 02 - Planilha 2016*” e “*Doc. 02 - Planilha 2017*”, anexadas a defesa para demonstrar a presença de inconsistências no levantamento.

Diz que tomou por base os relatórios iniciais gerados pelo Sistema SIAF, a partir da carga das EFDs, procedimento similar ao que foi efetuado pelo autuante.

Esclarece que para 2017 foi efetuado a carga dos registros relativos as NFC-e emitidas pelo contribuinte.

Registra que o procedimento adotado permitiu manter a sintonia entre as informações prestadas pelo contribuinte nas EFDs, as informações e alegações postas nas diferentes manifestações e considerou os dados iniciais do Auto de Infração, com a consideração das saídas via NFC-e de 2017 e a uniformização dos códigos de mercadorias.

Nesse particular, sinaliza que o contribuinte utilizou um código de mercadorias na entrada e outro código para a mesma mercadoria para registro da saída, gerando, distorções na auditoria de estoques, seja nas entradas e nas saídas de mercadorias.

Ressalta que, tendo gerado os relatórios preliminares, estes foram examinados e consideradas as alegações do contribuinte, esclarece que a prática do contribuinte não é passível de correção, em

razão da emissão de documentos fiscais de saída, cabendo apenas os ajustes e correções como foi feito nos seus Docs. 02 e 03.

Afirma que os procedimentos adotados foram os mesmos previstos para a auditoria de estoques descritos no Auto de Infração, previstos na legislação e envolvendo os mesmos itens de mercadorias inicialmente considerados.

Acrescenta que foi dispensada especial atenção aos códigos de mercadorias, com destaque para códigos repetidos com a inclusão de números adicionais, assim como de descrições de mercadorias distintas. Para isso, foram utilizados os relatórios detalhados de inconsistências nas EFDs - Anexos 3 e 4.

Conclui que a partir dos exames, foi produzido os arquivos “7 2016 Hering EstqOmis PosDefesa 5” e “8 2017 Hering EstqOmis PosDefesa 5” - Anexo 7 e 8, encaminhado para exame e ciência da autuada.

Esclarece que os arquivos contêm sete abas, nominadas pelo conteúdo, envolvendo: Inventário Inicial; Inventário Final; Entradas; Saídas; Preço Médio dos Itens, para cada um dos exercícios. O procedimento de uniformização dos itens se faz presente na coluna “B”, seguindo os procedimentos de totalização, revisão, correção e ajuste.

Frisa que as planilhas contemplam as solicitações da autuada, verificadas de forma amostral e reafirma que todos os dados tiveram com fonte as EFDs e as informações do Sistema SEFAZ.

Pela complexidade dos levantamentos, em razão da quantidade de itens e dos ajustes necessários, em razão de não ser possível a correção dos registros da EFD, foi essencial adotar a planilha *Excel* e diferentes etapas para depuração das inconsistências, com uso de fórmulas, transposição, dedução das perdas, quando da identificação de omissões de saídas.

Orienta que após ciência da autuada, caso reste alguma dúvida, ou se identifique alguma incorreção nas planilhas, que solicite e sinalize via *e-mail*, de maneira que possa ser examinado e corrigido, se for o caso, antes das considerações finais, evitando assim, o custo com formalização de pedido de esclarecimento ou contestação passível de célere exame e informação. Caso venha ocorrer alguma situação dessa ordem, será acusado o recebimento com cópia para o CONSEF.

A autuada foi notificada através de mensagem postada no DT-e, em 10/02/2023, com ciência expressa, sem que dentro do prazo de 10 dias tenha se manifestado.

Pautado para julgamento em 25/04/2023, na assentada de julgamento o patrono da empresa Dr. Ruy Figueiredo de Almeida Barros OAB/PR 75.172, que previamente havia encaminhado a este Relator, via *e-mail* corporativo, memorial descriptivo, contou ter recebido o *e-mail* do Auditor Fiscal revisor lhe informando ter procedido outra revisão posterior a esta que consta nos autos, o que se constituiu em um fato novo.

O Advogado esclareceu que efetivamente a autuada se manifestou frente a informação fiscal de 14/02/2023, junto ao Auditor Fiscal revisor, através de mensagem postada no DT-e, sem, contudo, a ter protocolizado na SEFAZ.

Lembrando do velho brocado do Direito Romano, “*Quod non est in actis non est in mundo*”, o que não está nos autos não está no mundo, os fatos narrados pelo representante da autuada não podem ser apreciados nesse momento, carecendo de esclarecimentos junto ao Auditor Fiscal revisor do processo

Assim sendo, os membros da 2ª JF, fls. 655 e 656 decidiram converter o processo em diligência à INFRAZ de origem para que o Auditor Fiscal que procedeu a revisão esclarecesse se efetivamente o contribuinte formalizou, ainda que via DT-e, manifestação frente a informação das fls. 587 a 591 e em caso afirmativo, que fosse anexada uma cópia da mesma, com a informação acerca da data de recebimento para fins de atestar a tempestividade da mesma.

Em complemento, solicitou que prestasse nova informação frente a manifestação, acompanhada dos respectivos demonstrativos analíticos e posteriormente intimasse o contribuinte a tomar conhecimento da nova informação.

No cumprimento da diligência, o Auditor Fiscal revisor, prestou informação, fls. 662 a 665, onde relatou todos os fatos ocorridos e registrou que em 09/03/2023 a autuada, através do DT-e, apresentou nova manifestação, fls. 676 a 680, acompanhada de planilha onde apontou a permanência de inconsistências nos levantamentos.

Contou que após a análise constatou ser necessário intimar a autuada para prestar novos esclarecimentos, o que foi feito, tendo a mesma apresentado nova manifestação, fls. 687 a 691, que após os exames gerou novos demonstrativos, encaminhados ao contribuinte em 31/03/2023, via e-mail corporativo.

Informa que a correção dos demonstrativos, após considerar todas as arguições da defesa, houve uma substancial redução dos valores da base de cálculo do imposto exigido na infração:

- a) Exercício de 2016 – Omissão de Entradas de R\$ 69.884,22;
- b) Exercício de 2017 – Omissão de Entradas de R\$ 165.430,92.

Notificada via Correios da última revisão, fls. 725, a autuada retornou aos autos em nova manifestação, fls. 728 a 736, onde após relatar os fatos, ressaltou que a Fiscalização, após acatar às manifestações, reduziu as supostas omissões de saídas no período autuado, tendo verificado, principalmente: (1) A ocorrência de erros na tabulação e no código de produto adotado pela Fiscalização na lavratura do Auto de Infração e nas diligências subsequentes; (2) A ocorrência de erros na descrição dos códigos listados pela Fiscalização na auditoria de estoques; (3) A inclusão de itens e códigos de itens que não foram objeto da autuação inicial nas diligências subsequentes; (4) A ocorrência de erros na definição dos valores dos preços médios dos itens fiscalizados; (5) A ocorrência de omissões com relação a operações de saída de produtos documentadas mediante cupons fiscais; (6) A ocorrência de erros na determinação das quantidades de entradas, saídas, estoque inicial e final dos produtos analisados na auditoria; e (7) A ocorrência de erros no cálculo do imposto supostamente devido pelas supostas omissões de saída.

Anota que da revisão efetuada pelo diligente, restou calculado como valores das supostas omissões de saída, os montantes de R\$ 44.456,21 em 2016 e R\$ 80.660,22 em 2017 e omissões de entradas de R\$ 69.884,22 em 2016 e R\$ 165.430,92 em 2017, valor que deveria ser mantido segundo a última diligência fiscal.

Repisa, não obstante a relevante redução dos valores mantidos, seja pela omissão de saídas como de entradas, não merecem prosperar, devendo ser julgado improcedente o Auto de Infração.

Sob o título “ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS – VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CTN”, destaca que no relatório final da Fiscalização concluiu pela modificação substancial na base de cálculo do ICMS exigido em razão das supostas omissões de saídas, partindo da análise de informações fiscais extraídas dos mesmos documentos avaliados na lavratura do Auto de Infração.

Ressalta que após 4 diligências realizadas foram identificados novos erros na apuração do ICMS exigido, sem considerar aspectos essenciais da atividade da empresa e da realidade das operações realizadas no período autuado.

Lembra que o cálculo do montante do imposto devido é requisito mínimo de validade do Auto de Infração, sob pena de nulidade do lançamento tributário, conforme art. 39, inc. IV, alíneas “b” e “f”, do RPAF/99 e art. 142 do CTN.

Argui que as reiteradas e inconclusivas respostas às diligências fiscais com a alteração injustificada e deliberada dos critérios adotados para a determinação da base de cálculo do ICMS demonstram que o lançamento padece de vício material quanto à apuração do ICMS e revelam a total insegurança e a incerteza quanto ao valor supostamente devido e demonstram a incorreção

do trabalho inicial.

Friza que as diligências realizadas não retificaram o lançamento feito de maneira imprecisa, demonstram a falha da Fiscalização na lavratura do Auto e o consequente descumprimento do art. 142 do CTN, o que leva a nulidade do lançamento.

Reproduz trecho da última informação fiscal quanto aos novos valores encontrados como omissões de entradas e ressalta que os valores referentes às omissões de entrada não são objeto/fundamento da infração.

Conclui que a Fiscalização representa verdadeira alteração do critério material da infração apurada, modificando o fundamento do próprio lançamento tributário, fato que diz demonstrar a total improcedência do Auto de Infração.

Faz um breve relato dos fatos ocorridos até a ultima intervenção do Fiscal e destaca que o aumento de omissões de entrada em contrapartida às saídas não leva à conclusão de que houve ausência de recolhimento de ICMS pelo contribuinte, no máximo poderia se concluir por descumprimento de obrigação acessória. Este fato, inclusive, confirma que não houve qualquer prejuízo ao erário, na medida em que houve mais entradas do que saídas.

Argui que a suposta infração em razão da ocorrência de omissões de entrada em valor superior às omissões de saída, deve ser objeto de um novo Auto de Infração, por representar suposta infração nova, pois não é objeto/fundamento deste Auto.

Adverte que não se pode admitir a modificação da autuação para a correção de erros materiais ocorridos no momento da lavratura do Auto, portanto, deve ser reconhecida a improcedência do mesmo pela inocorrência da infração.

Quanto ao saldo remanescente, resultante da última revisão, reitera todos os argumentos de mérito trazidos na defesa e demais peças, que confirmam a improcedência da exigência de ICMS.

Admite que na eventual hipótese de não ser reconhecida a nulidade ou a total improcedência do Auto de Infração, o que não espera, sugere que esta Junta deve, ao menos, reconhecer o resultado da diligência fiscal, com a sua consequente improcedência parcial.

Sinaliza que as planilhas anexadas demonstram a redução substancial das bases de cálculo do ICMS, portanto, entende que restou demonstrada, pela própria Fiscalização, a improcedência parcial do Auto de Infração quanto aos valores já excluídos após conclusão da diligência fiscal de fls. 662 e seguintes, devendo ser considerado como base de cálculo remanescente apenas os valores totais das omissões de saídas, indicados nas planilhas.

Pondera, caso não se reconheça a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, deve-se ao menos, reconhecer a sua improcedência parcial para manter como base de cálculo do ICMS apenas os valores de R\$ 44.456,21 em 2016 e R\$ 80.660,22 em 2017, referentes às omissões de saídas, objeto/fundamento da autuação.

Requer a o reconhecimento da:

- a) Nulidade do Auto de Infração em razão da evidente imprecisão/incerteza das bases de cálculo do ICMS; ou
- b) A improcedência do Auto de Infração, vez que restou comprovada a inexistência das supostas omissões de saída em valor superior às supostas omissões de entrada, bem como pelos demais argumentos expostos na impugnação ao presente auto e nas manifestações anteriores; ou
- c) A improcedência parcial quanto aos valores já excluídos pela Fiscalização no relatório fiscal de fls. 662 a 914, tomando-se como base de cálculo apenas os valores de supostas omissões de saídas, na eventual hipótese de não se reconhecer a nulidade ou improcedência.

Protesta pela realização de sustentação oral na respectiva sessão de julgamento, devendo, portanto, serem intimados os procuradores com antecedência, em atenção ao princípio da ampla

defesa e do devido processo legal.

Por fim, requer que as intimações expedidas no presente processo sejam direcionadas para o endereço dos patronos indicados.

O Fiscal revisor prestou nova informação, fl. 749, onde atestou que a autuada não apresentou nenhum elemento de prova ou demonstração, apenas repisando os argumentos e pedidos de nulidade do Auto de Infração e não esclareceu ou questionou qualquer das afirmações postas na última informação fiscal.

Aponta que a autuada mantém o entendimento de que a alteração da prevalência de omissões de saídas em relação as omissões de entradas como se caracterizasse uma nova infração, argumento que diz ter esclarecido nas informações fiscais anteriores, assim como, a alegação de que a redução substancial dos valores objeto de autuação evidencia a improcedência da autuação.

Assegura que todas as alegações apontadas, demonstradas e comprovadas foram examinadas e acatadas como procedente e destaca que as inconsistências e omissões nos registros apresentados em EFDs pela autuada foram determinantes para as omissões inicialmente identificadas e que induziu o autuante a cometer equívocos nos exames, sanados ao longo das informações fiscais.

Considera ter sido atendido as solicitações da diligência e tendo a Autuada tomado conhecimento e ciência dos procedimentos adotados e ampla oportunidade de manifestação.

Em 19/01/2024, através de *e-mail*, foi encaminhado à Secretaria da 2ª JJF, juntamente com o pedido de inscrição do Patrono da autuada o Dr. Ruy Figueiredo de Almeida Barros – OAB/PR 75.172 na sessão de julgamento para fins de sustentação oral, os “Memoriais de Julgamento” referente ao presente PAF, onde após sintetizar a demanda, reafirmou as razões de nulidade e mérito da autuação.

Em sustentação oral, o representante da autuada, afirmou nada ter a acrescentar ao relatório.

Lembrou ter encaminhado aos julgadores os *Memoriais de Julgamento* e disse que a autuação se iniciou sem a intimação prévia do contribuinte. Apontou a ocorrência diversas diligências realizadas no trâmite do processo para sanar as inconsistências apontadas pela defesa, resultando em substancial redução do valor inicialmente cobrado.

Ressaltou que se a Fiscalização tivesse iniciado formalmente o processo, teria identificado a regularidade das operações, e o Auto não teria sido lavrado.

Ressaltou que apesar das muitas diligências realizadas a alteração dos valores das bases de cálculo do imposto exigido demonstram a nulidade do lançamento.

Considerou, no mérito, que houve alteração na caracterização da infração inicialmente posta no Auto de Infração, resultando na alteração de critério jurídico.

Frisou que sendo a autuada uma empresa nacionalmente conhecida, trata-se de uma empresa que não pode ter cometido esse tipo de infração.

Lembrou que a Fiscalização desconsiderou a mudança de unidade de referência nas vendas (peça/peso), que representa uma das questões que não foi apreciada, fato que leva a improcedência do Auto de Infração.

Admitiu, caso não se considere nulo o Auto de Infração, que se admita como parcialmente procedente, conforme o último valor apurado.

É o relatório.

## VOTO

O presente lançamento imputou ao sujeito passivo a acusação de falta de recolhimento do ICMS por omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem o respectivo registro na escrita fiscal, decorrente da falta de registro de saídas em valor superior ao

das entradas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por item de mercadoria em exercício fechado.

A autuada é contribuinte do ICMS, estabelecido no município de Camaçari/BA, exerce a atividade econômica principal de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal.

O início da ação fiscal foi informado ao contribuinte através da Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, em 06/11/2018, fl. 04, e intimada a quitar o débito levantado ou apresentar defesa administrativa no prazo de sessenta dias em 17/12/2018, conforme recibo, fl. 02.

Os demonstrativos analíticos e sintéticos foram elaborados pelo autuante contendo todos os dados e elementos necessários à perfeita cognição da infração, cujas cópias impressas estão anexadas aos autos, fls. 05-A a 354 e gravados em arquivos eletrônicos no CD, fl. 355, cópias recebidas pelo contribuinte, fl. 05.

A defesa inicialmente arguiu nulidade do lançamento sob os seguintes argumentos: **(I)** a autuação foi lavrada sem que fosse instaurado o devido procedimento de Fiscalização em total contrariedade aos artigos 28 e seguintes do Decreto nº 7.629/99; **(II)** ausência de demonstração da efetiva existência de omissão de saída e flagrante erro de cálculo devido ao fato de a Fiscalização ter deixado de incluir no levantamento diversas notas e cupons fiscais que foram devidamente escriturados e tributados no período autuado; e **(III)** ao realizar o lançamento, a Fiscalização deixou de instruir com as planilhas demonstrativas da integralidade do cálculo do suposto crédito tributário.

Quanto ao primeiro argumento, os fatos demonstram não ter consistência, vez que consta apensado aos autos, fl. 04, a 1ª Intimação para apresentação de Livros e Documentos, recebida pelo preposto da autuada em 06/11/2018.

Nesse sentido, lembro o que estabelece o art. 26, do RPAF/99, *verbis*:

*Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:*

*I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;*

*II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

*III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização.*

Mais especificamente o que prescreve o art. 28, inc. II do mesmo diploma regulamentar:

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso: (...)*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização; (Grifo do relator).*

Portanto, tendo o Fiscal intimado o contribuinte mediante lavratura do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, resta sem fundamento a arguição de que “*Caso a fiscalização tivesse instaurado o referido procedimento e solicitado documentos e informações para a Impugnante (ou seja, tivesse cumprido a determinação prevista no art. 29 do Decreto nº 7.629/99), certamente teria constatado que essa não deu saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais e tampouco omitiu a entrada de mercadorias*”.

Em relação a alegada ausência de demonstração da efetiva existência de omissão de saída e flagrante erro, devido ao fato de a Fiscalização ter deixado de incluir em seus cálculos diversas notas e cupons fiscais escriturados e tributados, constato que efetivamente foram identificadas falhas, corrigidas no decorrer da realização das diligências, tudo autorizado pelo Decreto nº 7.629/99 – RPAF/BA, art. 18, § 1º.

Assim foi feito, visto que as incorreções e omissões, no curso do trâmite processual, foram identificadas apuradas, analisadas e finalmente corrigidas na última revisão fiscal, cuidadosamente e competentemente conduzida pelo Auditor Fiscal estranho ao feito.

Ressalto que em todas as oportunidades foi observado rigorosamente o devido processo legal, o pleno direito de defesa e contraditório do contribuinte, inclusive lhe concedendo prazos além daqueles prescritos na legislação para que analisasse as revisões efetuadas e sobre elas se manifestasse, como o fez em todos as intervenções do Fisco.

Quanto ao terceiro argumento de que ao realizar o lançamento, a Fiscalização deixou de instruir com as planilhas demonstrativas a integralidade do cálculo do crédito tributário, mais uma vez, constato que os fatos demonstram vazio tal argumento, tendo em vista que os demonstrativos permitem identificar todos os dados e elementos da infração, constam apensados aos autos, gravados em arquivos magnéticos e foram comprovadamente recepcionados pela empresa através do seu representante, conforme recibo fl. 05.

O fato de o contribuinte ter apresentado a objetiva peça de defesa e as posteriores manifestações, abordando especificamente pontos que discordou, atesta claramente o seu perfeito conhecimento da infração, e também dos demonstrativos.

Portanto, rejeito as alegações de nulidade.

Ademais, verifico que o lançamento atende a todas as exigências legais e regulamentares previstas no Código Tributário Nacional, na Lei nº 3.956/81 – COTEB e no RPAF/99, uma vez que foi constituído por autoridade administrativa competente, consta determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e a proposta a aplicação da penalidade com base na Lei nº 7.014/96.

O devido processo legal foi observado, não existindo qualquer violação aos princípios da ampla defesa e contraditório do contribuinte, de forma que o processo administrativo fiscal, encontra-se apto a surtir os efeitos legais pretendidos, isento de quaisquer máculas que o possa inquinar de nulidades.

Inicialmente no combate ao mérito, a defesa se fundamentou em três argumentos.

O primeiro refere-se a possível presença de vício material em razão de que a apuração da base de cálculo do imposto devido, considerou o preço médio das entradas e saídas de produtos utilizando como base, apenas o preço da última saída registrada, em afronta aos princípios da legalidade e da verdade material.

Nesse aspecto lembro que o crédito tributário, ora discutido, decorreu da aplicação do roteiro de auditoria denominado levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, que constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária, cujos procedimentos estão dispostos na Portaria nº 445/98.

As arguições da defesa, repisadas nas posteriores manifestações, foram exaustivamente examinadas pelo autuante, e por fim, o elogiável trabalho do Fiscal estranho ao feito, esclareceu todos os fatos, demonstrando inclusive, que grande parte das alegadas de inconsistências do levantamento produzido pelo autuante, tiveram como razão as irregularidades identificadas na sua Escrituração Fiscal Digital, que diga-se, impossíveis de retificação, o que demandou do Fiscal revisor, fazer os ajustes nos relatórios produzidos com o fito de excluir as interferências de tais inconsistências nos registros fiscais.

Nessa esteira de apontar eventuais erros cometidos pelo autuante na elaboração do levantamento, o contribuinte sinalizou que também realizou a venda de mercadorias por quilogramas, sendo

que a entrada das mercadorias ocorreu em unidades físicas de peças, fato desconsiderado pelo Fiscal autuante.

Este argumento, no decorrer das revisões efetuadas pelo autuante foram corrigidas, tanto assim que a defesa não mais o repetiu na última manifestação.

Efetivamente o Auto de Infração ao longo do trâmite processual sofreu várias interferências do autuante, que em grande parte, atendeu aos pedidos da autuada e por fim, foi procedida a revisão do levantamento por Fiscal estranho ao feito, visando esclarecer os pontos ainda pendentes de consenso e chegar o mais perto da verdade material.

Não teria outra atitude a ser tomada, senão essa, para que fossem adotadas as medidas saneadoras e consequentemente a lide se mostrasse apta para julgamento.

Dessa forma, verifico que o trabalho do Fiscal estranho ao feito levado a termo no procedimento revisional tomou todos os cuidados e precauções para atingir os objetivos citados linhas acima, conforme declarou na sua informação fiscal, que:

- i) A duplicidade de código ou a divergência na descrição do item de mercadoria constante nos registros da EFD foi a causa das inconsistências e incorreções nos levantamentos, em quantidade assombrosa, conforme expostos nos Anexos de 1 a 4, que dificultaram a realização das correções dessas distorções nos levantamentos originais;
- ii) As arguições apresentadas pela autuada na manifestação, exemplificaram as falhas nos seus procedimentos frente a legislação, que ensejaram as inconsistências do levantamento produzido pelo autuante. Estas arguições foram examinadas e consideradas na revisão, gerando os Anexos 7 e 8;
- iii) Foram adotados os mesmos procedimentos efetuados pela autuada, nas planilhas “Doc. 02 - Planilha 2016” e “Doc. 02 - Planilha 2017”, anexadas à defesa para demonstrar as inconsistências no levantamento;
- iv) Corrigiu e alinhou os códigos de mercadorias, ainda que em muitas situações tenha sido identificado que a descrição do item de mercadoria não era compatível quando efetuado a correção do código;
- v) Utilizou como base os relatórios iniciais gerados pelo Sistema SIAF, a partir da carga da EFD, procedimento similar ao que foi efetuado pelo autuante. Para o exercício de 2017 foi efetuado também a carga dos registros relativos as NFC-e emitidas pelo contribuinte;
- vi) O procedimento adotado permitiu manter a sintonia entre as informações prestadas pelo contribuinte na EFD, as informações e as alegações postas nas manifestações;
- vii) As arguições referentes aos agrupamentos constantes no Doc 04 também foram considerados e examinados a partir dos relatórios gerados pelo SIAF, de modo a validar as informações e identificar a origem das inconsistências;
- viii) Foram considerados os dados iniciais do Auto de Infração, levando em conta as saídas via NFC-e em 2017 e a uniformização dos códigos de mercadorias, considerando a legislação relativa a EFD, onde identificou que o contribuinte utilizou um código de mercadorias na entrada, e outro para a mesma mercadoria no registro da saída, gerando, distorções na auditoria de estoques, seja nas entradas ou nas saídas de mercadorias;
- ix) Após gerados os relatórios preliminares, foram examinados e considerados frente as alegações do contribuinte;
- x) Como destacado nos *Relatórios Sintético de Exame das EFDs*, diante da prática do contribuinte, não foi possível de correção, em razão da emissão de documentos fiscais de saída, cabendo apenas efetuar os ajustes e correções como feito pelo contribuinte nos seus Docs. 02 e 03;

*xi)* Os procedimentos adotados foram os previstos para a auditoria de estoques e na legislação, envolvendo os mesmos itens de mercadorias;

*xii)* Foi dada especial atenção aos códigos de mercadorias, com destaque para códigos repetidos com a inclusão de números adicionais, assim como, de descrições de mercadorias distintas, utilizando os dados dos relatórios detalhados de inconsistências nas EFDS - Anexos 3 e 4.

Concluiu que após o processo de revisão foram gerados os arquivos: *(a) Anexo 12 - 2016 Hering EstqOmis PosDefesa24032023*; e *(b) Anexo 13 - 2017 Hering EstqOmis PosDefesa24032023*, comprovando a ocorrência, para os dois exercícios fiscalizados, de omissões tanto de entradas como de saídas.

Em 2016, a revisão apontou omissão de saídas no montante de R\$ 44.456,21 e omissão de entradas no valor de R\$ 69.884,22. Já em 2017, se constatou a omissão de saídas no valor de R\$ 80.660,22, sendo a omissão de entradas valorada em R\$ 165.430,92, fls. 664 e 665.

Seguindo o que determina o art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98, e considerando que o valor das omissões de entrada superou o das omissões de saídas, o Fiscal tomou como devido o imposto a ser cobrado considerando as bases de cálculo os montantes de R\$ 69.884,22 para 2016 e R\$ 165.430,92 para 2017.

Assim procedeu em observância ao previsto no art. 13, inc. II da Portaria nº 445/98, *in verbis*:

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

*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) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado;*

*c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deverá ser observado o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96.*

A infração, portanto, exige o ICMS com base na presunção de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias justificou a ocorrência das operações de saídas sem o pagamento do imposto, com base o art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, *verbis*:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar: (...)*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas.*

A defesa na última manifestação arguiu nulidade da infração sob o fundamento de que as constantes alterações dos valores exigidos revelam a total insegurança e incerteza quanto ao valor que supostamente seria devido e demonstram a incorreção do trabalho inicialmente executado pelo Fiscal.

Apontou ainda que as diligências realizadas demonstraram a falha da Fiscalização e a inobservância do que dispõe o art. 142 do CTN.

Como posto linhas acima, as últimas diligências realizadas pelo Fiscal estranho ao feito, observou rigorosamente todas das diretrizes da legislação e considerou todas as arguições da defesa, fatos que conduziram às conclusões finais e determinação precisa do *quantum* devido nos dois exercícios e efetivamente teve o único propósito de corrigir as falhas identificadas, portanto, aperfeiçoar o lançamento.

Lembro que o § 1º do art. 18 do RPAF/99, prevê que “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...”, ou seja, resta claro que é legalmente possível corrigir as eventuais incorreções ou omissões, desde que corretamente apuradas.

O procedimento de revisão, portanto, não é causa de nulidade, de forma que afasto a mais esta arguição.

Quanto ao mérito, a defesa questionou ser improcedente a infração com base no argumento de que **(I)** A conclusão da Fiscalização representa uma alteração do critério material da infração apurada, modificando o fundamento do lançamento tributário; **(II)** Constatado a omissões de entrada em contrapartida às saídas não implicaria na conclusão de que houve ausência de recolhimento de ICMS, mas de descumprimento de obrigação acessória, sem qualquer prejuízo ao erário; **(III)** A infração em razão da ocorrência de omissões de entrada em valor superior às omissões de saída, deve ser objeto de um novo Auto de Infração, , pois não é objeto deste.

Ao contrário da alegação, verifico que não houve alteração do critério jurídico no presente caso, uma vez que o Fisco retificou o lançamento, após acatar parcialmente os argumentos da defesa, albergado no disposto no art. 145, inc. I do Código Tributário Nacional, e acrescentou fundamentação legal à autuação, dispositivos que sustentam a infração com o fito de conferir maior robustez ao crédito tributário e ampliar a possibilidade de defesa da autuada.

Não se tratou no caso de retificação por força dos casos previstos no art. 149 do CTN, mas exclusivamente em razão dos argumentos da autuada, oportunidade que o Fisco verificou ser pertinente o acatamento de parte dos argumentos.

A alteração do lançamento encontra-se prevista no art. 145 e 149 do CTN, de cuja leitura constata-se não haver óbices para que a Fiscalização proceda à reformulação do lançamento, que no caso, repito, não houve mudança do critério jurídico.

Sobre o tema, oportuno trazer lição do jurista Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros):

*“Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado”.*

Ressalto que a revisão foi realizada por Fiscal estranho ao feito, observando os mesmos critérios legais inicialmente considerados na autuação e sobre os mesmos dados e informações do contribuinte, ou seja, os registros da sua EFD, assim como os itens de mercadorias analisados foram exatamente os mesmos.

Ademais, o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, observada pelo Fiscal revisor e, após a reformulação da infração, foi aberto prazo regulamentar para que contribuinte se manifestasse.

Assim sendo, as razões alegadas pela defesa para reconhecer a improcedência da infração não têm fundamento, portanto, as rejeito.

Considerando que a exigência se fundamenta na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, deve ser considerado as disposições da Instrução Normativa nº 57/2007, ou seja:

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

Constatou que a proporcionalidade não foi considerada no cálculo do imposto devido pelo Fiscal revisor. Assim sendo, de ofício, calculei a proporção referente a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, com base nas Declarações e Apuração Mensal do ICMS – DMA de 2016 e 2017, transmitidas pelo contribuinte, conforme dados que seguem:

Ano	Totais	Tributadas	Isentas e Não Tributadas	Proporção Tributadas/Total
2016	8.496.032,67	6.232.497,42	2.263.535,25	0,73
2017	9.627.584,06	6.728.672,52	2.898.911,54	0,70

Fonte: Sistema de Informações do Contribuinte - INC - DMA

Portanto, 73% das saídas de mercadorias em 2016, foram operações tributadas normalmente, e em 2017, 70%, que aplicado nos termos da Instrução Normativa nº 57/2007, sobre o valor da omissão de saídas, tem-se os valores das bases de cálculo do imposto e o ICMS devido:

Ano	Omissão de Entradas	Proporção Tributadas/Total	Base de Cálculo	Aliquota - %	ICMS Devido
2016	69.884,22	0,73	51.265,48	18,00	9.227,79
2017	165.430,92	0,70	115.618,88	18,00	20.811,40
<b>Total</b>					<b>30.039,19</b>

A exigência do imposto com base na constatação de omissão de entradas está fundamentada em uma presunção legal que a rigor só pode ser estabelecida por lei e possui o caráter de relativa, *iuris tantum*, ou seja, admite prova que a conteste, através dos meios e elementos de prova capazes de demonstrar que o acusado não cometeu a infração que lhe foi imputada.

Em se tratando de presunção, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo acusado, provar que não praticou os atos que lhes foram imputados.

A autuada apresentou no rol de suas arguições fatos que poderiam desconstituir o lançamento, contudo, verifico que o trabalho desenvolvido pelo Fiscal revisor observou criteriosamente a Portaria nº 445/98, assim como as determinações contidas no RICMS/2012 e na Lei nº 7.014/96, esclarecendo e afastando todos os argumentos da defesa conforme já relatado linhas acima.

Quanto ao pedido para realização de todas as diligências necessárias e a produção de prova pericial, nos termos do art. 145, parágrafo único do RPAF/99, o considero atendido, na medida que foram realizadas diligências junto ao autuante e por fim por Auditor Fiscal estranho ao feito, que após processo de revisão, esclareceu todos os pontos suscitados pela autuada em sua defesa e posteriores manifestações, de forma que atesto está o presente processo isento de dúvidas, contendo todos os elementos necessários para a convicção dos julgadores.

A multa sugerida pela autoridade fiscal, encontra-se prevista na Lei nº 7.014/96, sendo este o percentual aplicável para a infração apurada. Dessa forma, não se encontrando no rol das competências legais dos órgãos julgadores negar sua aplicação ou afasta-la, tendo em vista as prescrições contidas na Lei nº 3.956/81 – COTEB e no RPAF/99, deixo de manifestar qualquer juízo quanto ao pedido de relevação ou redução da multa sugerida.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299762.0009/18-8, lavrado contra **CIA. HERING** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 30.039,19**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR