

PROCESSO - A. I. Nº 298921.0011/10-6
RECORRENTE - M5 INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0404-04/10
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 30/11/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0359-12/12

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a de operações de entradas, com base na presunção legal de que a falta de registro de entradas destas mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações de vendas anteriormente realizadas e também não contabilizadas, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, o que não ocorreu. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, POR CONSUMIDOR FINAL, SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** Inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada. Inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma incompleta. Impossibilidade de saneamento, visto que, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal. É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo. Modificada a Decisão recorrida. **b) APROPRIAÇÃO A MAIOR DO ICMS RECOLHIDO A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO PARCIAL** Infração caracterizada.. Rejeitadas a preliminar de nulidade do item 2.b) e o pedido de anulação do Acórdão recorrido. Preliminar de mérito prejudicada diante da Decisão do item. 2.a). Indeferido o pedido de perícia. Modificada a Decisão recorrida. **Recurso PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0404-04/10) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/06/2010, para exigir ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 172.574,99 por 06 infrações ditas cometidas pelo sujeito passivo tributário. No entanto somente fazem parte do Recurso interposto as infrações 1, 2 e 3 que são as seguintes:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 39.131,51, referente aos exercícios de 2005 e 2006, constatados pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de

contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

INFRAÇÃO 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 124.290,32, referente à devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos exercícios de 2005 e 2006, em desacordo com o art. 653 do RICMS (Dec. 6.284/97), em razão de não apresentar as declarações do consumidor final que motivou a devolução, as datas das vendas e, “inúmeros” sem o respectivo documento fiscal.

INFRAÇÃO 3 - Utilização indevida (a maior) de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$7.173,16, referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária, em junho de 2006.

Após análise de todos os argumentos das partes envolvidas na lide, a 3ª JF prolatou sua Decisão de mérito em relação às infrações ora em questão, após rejeitar as nulidades arguidas, a decadência dos fatos geradores relativamente à infração 2 e do pedido de prova pericial, nos seguintes termos:

[...]

No mérito, quanto à primeira infração, verifico que a auditoria de estoque está fundamentada em levantamentos de: estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoante diversos demonstrativos e levantamento apensados aos autos e entregues ao sujeito passivo, conforme fls. 20 a 312 dos autos. Contudo, o autuado não apresentou qualquer equívoco cometido no levantamento fiscal, limitando-se apenas, a alegar que “Se a impugnante deixou de contabilizar entradas, estar-se-á diante de mero descumprimento de obrigação tributária acessória, descumprimento esse que não tem o condão de excluir o crédito tributário resultante dessas entradas sujeitas à incidência de ICMS”. Assim, requer a dedução dos créditos das entradas com os débitos das saídas.

No entanto, não cabe razão ao patrono do autuado quanto ao seu pleito, pois, no caso presente, está a se exigir o ICMS por presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não contabilizadas, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº. 7.014/96, sob o entendimento de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos das referidas mercadorias com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção legal, o que não ocorreu.

Portanto, apesar de a irregularidade ter sido apurada por meio de entradas não contabilizadas, o que se está a exigir é o imposto relativo à operação de saídas anteriores, não oferecida à tributação, cuja receita serviu de suporte para a aquisição dessas mercadorias não contabilizadas.

Sendo assim, não há que se pleitear a compensação do crédito fiscal dessas aquisições com o débito de ICMS reclamado, por se tratarem de mercadorias e de operações diversas, como também porque tais créditos fiscais só poderão ser apropriados, de forma extemporânea, através de documentos fiscais idôneos das aludidas aquisições das mercadorias.

Logo, não se trata de “mero descumprimento de obrigação tributária acessória”, como afirma o defendente, mas, sim, de descumprimento de obrigação tributária principal, sendo as razões de defesa insuficientes para elidir a acusação fiscal. Infração procedente.

Em relação à segunda infração, a qual se refere à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 124.290,32, referente à devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, em desacordo com o art. 653 do RICMS, uma vez que: não foram apresentadas as declarações do consumidor final que motivou a devolução, as datas das vendas e, inúmeros sem o respectivo documento fiscal, sustenta o patrono do autuado que caberia ao autuante efetuar levantamento físico de estoque para constatar a ocorrência de “mero descumprimento de obrigação acessória da parte da empresa ora impugnante, ao deixar de cumprir com o rigor exigido no RICMS a obtenção de declarações do consumidor final, em cada uma das devoluções de mercadoria, ensejadoras da emissão de notas fiscais de entradas por devolução, com estorno do imposto.”

Contudo, conforme bem ressaltou o autuante em sua informação fiscal, descabido o levantamento físico, haja vista que as condições para as devoluções/anulações de vendas estão descritas no artigo 653 do RICMS, o qual prevê, como condição necessária para a utilização do crédito fiscal das mercadorias devolvidas, quando realizada por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de nota fiscal, a prova inequívoca da devolução, ou seja, a “declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade”.

Tal exigência não é mera formalidade, como aduz o autuado, mas, sim, prova inequívoca da devolução, de ônus do contribuinte, para proceder ao estorno de débito do ICMS quando da saída da mercadoria, o qual será, quando devidamente comprovado, creditado como meio de recuperação do débito anterior destacado, sendo irrelevante o percentual de incidência. Mantida a infração.

No tocante à terceira infração, inerente à utilização a mais de crédito fiscal de ICMS antecipação tributária, recolhido no mês de junho de 2006, o patrono do autuado se limita a alegar o cerceamento ao seu direito de defesa, fato já analisado nas preliminares. Infração subsistente.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Após tomar ciência da Decisão prolatada pela 4ª JF a empresa apresenta Recurso Voluntário (fls. 423/438). Indicando a tempestividade do seu Recurso, passa a discorrer sobre as infrações a ele imputadas no presente Auto de Infração.

Em relação à infração 1, afirma ser ela improcedente, já que “a autuação já contém falhas em seus próprios pressupostos”. Diz que mesmo partindo de uma presunção legal, se a empresa deixou de contabilizar entradas, se estaria diante de um mero descumprimento de obrigação tributária acessória, que não possui o condão de excluir o crédito tributário resultante dessas entradas sujeitas à incidência de ICMS. Assim, o fiscal autuante não poderia ignorar os 17% de ICMS como crédito da empresa pelas entradas (ainda que, alegadamente, não contabilizadas). Entende que ao ser ignorado tal crédito, se estaria incorrendo na desobediência ao princípio da não-cumulatividade inerente ao ICMS. Ressalta, em seguida, de que somente realizando tal procedimento é que a fiscalização poderia determinar eventual irregularidade. E, como este fato não ocorreu, a autuação era improcedente.

Em relação à infração 2, preliminarmente argui a sua decadência aos períodos de 31/01/2005 a 31/05/2005, com base no art. 150, § 4º, do CTN. Seguindo, diz que mesmo que tenha agido em desacordo com essas normas procedimentais na determinação do valor do ICMS, o fiscal autuante “não efetuou qualquer levantamento físico de estoque no seu estabelecimento, à época dos alegados fatos (datas de ocorrências apontadas no auto)”. Entende que se este levantamento físico de estoque fosse realizado, “poderia ter sido constatada a ocorrência de mero descumprimento de obrigação acessória da parte da empresa ora impugnante, ao deixar de cumprir com o rigor exigido no RICMS a obtenção de declarações do consumidor final, em cada uma das devoluções de mercadoria, ensejadoras da emissão de notas fiscais de entradas por devolução, com o estorno do imposto”. Além do mais, como o levantamento fiscal foi realizado “por data de ocorrência e demais itens”, ficou impedido de oferecer ampla defesa, já que “esta lista”, por si só, “não permite distinguir os casos em que tenha ocorrido devolução com troca, daqueles outros que representem devolução pura e simples, sem troca de mercadoria”. Diz que o autuante deveria ter observado o baixo percentual de devolução/troca de mercadorias ao longo do período autuado para perceber que essas devoluções (na maioria com troca de mercadorias) se deram sempre depois de datas festivas de maior movimento comercial de vendas ou de liquidações promovidas pela empresa. Sendo assim, requer a improcedência da autuação ou a aplicação da multa contida no art. 42, inciso XVIII, alínea “c”, da Lei 7.014/96, alterada pela Lei 8.534/02, por descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

Em relação à infração 3, diz que “não logrou encontrar” o anexo de nº 03. Assim, impedido de exercer o seu direito de defesa, solicita “o afastamento e cancelamento do alegado crédito tributário de R\$ 7.173,16 com seus acréscimos legais”.

Quanto às infrações 4, 5 e 6 por se tratarem de meras multas (de R\$ 460,00, R\$ 1.380,00 e R\$ 140,00) por alegado descumprimento de obrigação acessória, e em razão de seus baixos valores, optou por efetuar os seus pagamentos.

Requer que a presente impugnação seja acolhida nos seus “exatos termos, de modo a cancelar as autuações e cominações nelas contidas, cancelando-se os alegados créditos tributários nela cobrados e os que tenham sido pagos por expressa concordância da impugnante”.

Diz, ainda, que se as suas razões recursais não forem suficientes, requer a produção de prova documental, com juntada de novos documentos e prova pericial contábil.

Requer, ainda, que as intimações enviadas via postal, tenham cópia confirmatória, aos cuidados do, Dr. Plínio Gustavo Prado Garcia, OAB/SP 15.422, no seguinte endereço: Rua Tabatinguera, 140, 3º andar, conjuntos 312/317, CEP 01020-901 – São Paulo, Capital – E-mail: advocacia@pradogarcia.com.br.

Após todos estes argumentos, abre tópico a respeito da Decisão da 4ª JF e objeto do presente Recurso Voluntário. Diz que a Decisão administrativa “*padece de graves falhas jurídicas, a se justificar sua reforma, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos*”. Afirma que mesmo no campo do Direito tributário imperam os princípios constitucionais como os da razoabilidade e da proporcionalidade, “*a não se admitir exigência descabida, ainda que embasada em normas legais ou regulamentares*”.

Em assim sendo, não pode o contribuinte ser obrigado a exigir de seus clientes, consumidores, procedimentos que eles considerem desnecessários ou mesmo abusivos. Assim, se insurge a se vê compelido a submeter-se a exigências regulamentares, no âmbito do ICMS, que conflitam com o próprio Código de Defesa do Consumidor, que diz demonstraria adiante. Diz que a Decisão recorrida se desvia do campo tributário, inserindo-se em matéria estranha à sua competência, pois relacionada com aspectos de política financeira da empresa, ou seja, com a origem dos recursos financeiros que utilize para pagar suas dívidas, seus encargos e seus tributos.

Pondera que é empresa com ampla atuação no país e no exterior, que tem rigoroso controle de seus negócios e suas contas, sem qualquer interesse e sem qualquer possibilidade de atuar com escrituração paralela (“caixa-dois”).

Com tais argumentos, volta a contestar as infrações 1, 2 e 3.

Em relação à infração 1, afirma não aceitar a conclusão a que chegou a Decisão recorrida (“*o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício.*”), pois neste caso existe suposição de que mantém passivo fictício, afora que o fato de que o auditor fiscal não ter realizado um levantamento de estoque físico para sustentar sua argumentação, nem qualquer apuração no caixa da empresa. Traz precedentes judiciais sobre passivo fictício para embasar o que alega e volta a dizer que qualquer entrada desprovida da respectiva nota fiscal é mero descumprimento de obrigação acessória. Em seguida, com base no princípio da não cumulatividade do imposto, volta a afirmar que tem direito ao crédito fiscal sobre as entradas autuadas, mesmo que extemporâneos e conclui que: “*Por isso mesmo, não perde direito ao crédito o sujeito passivo que venha a lançar, extemporaneamente em seus livros fiscais e contábeis, a nota fiscal de entrada não contabilizada no período de competência. Seu crédito, preexistente, não deixará de ser crédito, embora lançado extemporaneamente. Tratar-se há de lançamento extemporâneo de um crédito pretérito. Jamais de crédito extemporâneo. Por isso mesmo, “entradas não contabilizadas” no devido tempo não podem resultar senão no descumprimento de obrigação tributária acessória. Ignorar crédito existente é dar ao tributo efeito confiscatório em contrariedade ao artigo 150, IV da Constituição Federal*”. Afora que não foi acusado de emitir notas fiscais de saídas.

Em relação à infração 2, reafirma não poder compelir seus clientes a declarar os motivos de devoluções de mercadorias, datas das compras ou mesmo deles exigir a respectiva nota fiscal. Além do mais, como previsto no Código de Defesa do Consumidor, o consumidor tem direito a essas devoluções ou trocas e “*É má política comercial criar animosidade com os clientes*”.

Entende que as exigências contidas no artigo 653 do RICMS/97 extrapolam os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, pois as notas fiscais de entradas em devolução de mercadorias com o registro dessas devoluções no livro de entradas e no estoque físico do sujeito passivo resultam apenas no estorno do débito pelas respectivas saídas, anuladas que se tornam pelas subseqüentes devoluções. Volta novamente a dizer que não foi realizado levantamento físico dos estoques para comprovar a irregularidade ora em combate e afirma que a autuação é

mera presunção, “*mais ainda, quando se pretenda dar à presunção o caráter de presunção “juris et de jure”*”.

Discorre em seguida, sobre a decadência relativa ao período de 31/01/05 a 31/05/05 com base no art. 150, § 4º, do CTN e requer que seu Recurso seja provido.

A Procuradora designada para emitir Parecer jurídico (fl. 446) devolve o processo sem emissão do referido Parecer em decorrência da tramitação do Procedimento de Uniformização Judicial acerca da matéria decadência - PGE 2010391236-0.

A Procuradora Assistente da NCA/PROFIS/PGE exara o seguinte Despacho: “*Considerando que a matéria tratada no presente expediente coincide com aquela versada no incidente de uniformização de orientação jurídica nº PGE/2010391236-0; considerando a Decisão do Procurador Geral do Estado de sobrestar o andamento dos processos onde se discuta a questão da decadência, até Decisão final do mencionado incidente; considerando que o referido incidente encontra-se aguardando manifestação do Ilustre Procurador-Chefe da PROFIS e, ainda, considerando o fato de que o NCA não possui armários suficientes para armazenar tais PAFs, encaminhem-se os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PROFIS/PGE*” (fl.447).

Em despacho anexado às fls. 448, firmado pelo e. Procurador Geral do Estado a PGE assim se posiciona: “*Tendo em vista que a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PAMG-92-2009 não foi acolhido, devem os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.*”, ou seja, devem os processos que envolvem decadência ser analisados sob a égide do COTEB.

Em Parecer de fls. 449/453, a Procuradora da PGE/PROFIS, Dra. Maria José Ramos Coelho, posiciona-se a respeito da matéria inerente ao Recurso Voluntário.

A respeito da decadência arguida diz que “*a lei estadual, no seu art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2005 teve início em primeiro de janeiro de 2006. Contando-se cinco anos de primeiro de janeiro de 2006, vemos que a autuação que foi lavrada em 21/06/2010, com ciência do sujeito passivo em 29.06.2010, ocorreu dentro do prazo legal, devendo ser afastada a ocorrência de decadência*”.

Em seguida, observa de que as imputações fiscais estão absolutamente claras, devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual, atendendo a todos os requisitos descritos no art.39, do RPAF/BA.

Em relação ao argumento de ofensa ao princípio da ampla defesa, entende a n. Procuradora que deve ser rechaçado em razão da ausência de elementos capazes de fragilizar o contraditório. Os pressupostos de validade processual estão presentes, tendo sido descritos com clareza o infrator, os montantes apurados e os respectivos fatos geradores. O sujeito passivo teve pleno conhecimento dos motivos da autuação tendo exercido o direito de defesa nos momentos processuais apropriados. Neste momento ressalta que a infração 1 encontra-se lastreada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécies de mercadorias, consoante demonstrativos fiscais constantes nos autos, não tendo o sujeito passivo logrado indicar equívocos ou vícios no procedimento adotado pelo fiscal.

A respeito da tese recursal de ter somente existindo um mero descumprimento de obrigação acessória, ao tempo em que requer a dedução dos créditos das entradas com os débitos das saídas, ressalta que o Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS por presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não contabilizadas, em consonância com os termos do art. 4º, § 4º, da Lei nº7.014/96. Afora que o sujeito passivo não logrou apresentar provas capazes de comprovar a origem dos Recursos, razão pela qual a presunção legal relativa resta incólume. A respeito do pleito de compensação dos créditos fiscais com o débito de ICMS reclamado não poderá ser acolhido por se tratarem de mercadorias e operações diversas, como também porque tais créditos fiscais só poderão ser

apropriados, de forma extemporânea, mediante apresentação de documentos fiscais idôneos das aquisições de mercadorias.

Quanto à tese apresentada no que concerne à infração 2, entende a n. Procuradora que não merece prosperar, na medida em que as condições para as devoluções/anulações de vendas estão previstas no art. 653, do RICMS/BA. E *“a regra tracejada no aludido dispositivo regulamentar não extrapola os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, posto que, determina como condição necessária para a utilização do crédito fiscal das mercadorias devolvidas, quando realizada por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de nota fiscal, a prova inequívoca da devolução, ou seja, a “declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade”*. No mais, a elaboração de levantamento físico do estoque revela-se descabida em face do conteúdo do art. 653, do RICMS/97, sendo importante frisar que o recorrente não logrou colacionar aos autos as declarações dos consumidores finais que motivaram as devoluções de mercadorias.

Opina pelo Improvimento do Recurso interposto.

VOTO

Preliminarmente quanto ao pedido do representante legal do recorrente de que cópias das intimações sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresa autuada tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA para tal comportamento. E, para não restar qualquer dúvida, relembro ao nobre patrono do recorrente de que, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda.

O recorrente requer a anulação da Decisão recorrida por entender que a JJF feriu os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, ao admitir exigência fiscal *“descabida, ainda que embasada em normas legais ou regulamentares”*. E com tal argumento volta a atacar as infrações 1 e 2 da ação fiscal, embora indique que estaria, também, impugnando a infração 3.

Em qualquer momento a JJF feriu os nominados princípios constitucionais. Toda a sua Decisão encontra-se pautada na estrita forma da norma tributária vigente que não é nem ilegal, nem tampouco inconstitucional. Se, acaso, o n. patrono da empresa assim entende, esta é questão de entendimento pessoal que aqui nada acrescenta. No mais, se, porventura esta CJF entender que a Decisão da JJF contenha erro, cabe a ela reformá-la, apontando todos os fundamentos legais.

Em assim sendo, o argumento recursal não tem qualquer pertinência.

Isto posto, passo a apreciar as questões de nulidades arguidas pelo patrono do recorrente.

Em relação à infração 2, o recorrente alega cerceamento de defesa vez que o levantamento elaborado pelo autuante não permitia distinguir *“os casos em que tenha ocorrido devolução com troca, daqueles outros que representem devolução pura e simples, sem troca de mercadoria”*. Diz que o autuante deveria ter observado o baixo percentual de devolução/troca de mercadorias ao longo do período autuado para perceber que essas devoluções (na maioria com troca de mercadorias) se deram sempre depois de datas festivas de maior movimento comercial de vendas ou de liquidações promovidas pela empresa.

No presente caso entendo que razão assiste à empresa, embora com outro argumento. Ao analisar o levantamento fiscal (fls. 313/314) o fiscal autuante procedeu da seguinte forma:

Através do livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS (fls. 315/340) e sobre os valores contábeis das operações de entrada indicou, mensalmente, todas aquelas com CFOP 1202, que corresponde à devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros e cujas saídas tenham sido classificadas como “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros” (sem industrialização). Ou seja, considerou que a empresa realizou todas estas operações de devoluções de forma fictícia, não existindo nas suas operações comerciais realizadas quaisquer devolução. Sobre este valor contábil mensal, calculou o ICMS que ora se exige.

Ainda no levantamento, indicou as operações mensais e totais com o CFOP 2152 – entradas por transferência para comercialização, que a empresa lançou no RAICMS, não indicando o motivo destas operações terem sido consignadas neste levantamento. Posso até supor o motivo de sua indicação, porém não existe apontado nos autos a sua função.

Em seguida, apresentou um percentual que, pela informação fiscal (fl. 406) se trata dos altíssimos percentuais de devoluções existentes, porém não apresentou os dados de como chegou a tais percentuais. Observo de que nas cópias do RAICMS constam anotações, em alguns meses, de valores de “faturamento” mensal, apostas, acredito, do próprio punho do autuante, porém não se pode ter certeza. Tais informações não possuem o condão de caracterizar tais percentuais, sem ter sido apresentado um demonstrativo.

Para embasar a autuação, o fiscal anexou aos autos algumas notas de entradas referentes às devoluções e emitidas pelo recorrente com as cópias dos respectivos cupons fiscais de devolução (fls. 342/348).

Diante destes fatos, somente posso, como anteriormente dito, me alinhar com o argumento do recorrente. Não existe qualquer lógica em se entender que uma empresa comercial, que vende peças de vestuário, não tenha, sequer, realizada uma única devolução em todos os anos açambarcados pela autuação. Também, como pontuou a empresa, não se distinguiu “*os casos em que tenha ocorrido devolução com troca, daqueles outros que representem devolução pura e simples, sem troca de mercadoria*”. Afora que o recorrente, pelas próprias cópias das notas fiscais trazidas pela fiscalização, realizou devoluções em conformidade com o que preceitua o art. 653 do RICMS e, por fim, não consta nos autos qualquer solicitação por parte da fiscalização para que a empresa apresentasse os documentos necessários e determinados na referida norma regulamentar.

O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. E, a base de cálculo do imposto deve encontrar-se a salvo de falhas, pois é ela a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário imponente. Portanto, indispensável que seja demonstrada claramente, apontando-se o critério ou método adotado pelo fisco e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Desta forma, a fiscalização deve pautar-se no que determina o Código Tributário Nacional – CTN (art. 142, parágrafo único), bem como no RPAF/BA, em seu art. 39.

Diante de toda a situação exposta, existe evidente cerceamento de defesa e, principalmente, o lançamento carece de certeza e liquidez. O § 1º do art. 18 do RPAF somente admite a correção de eventuais erros que, sanados, possam determinar com segurança a infração imputada ao sujeito passivo tributário. Neste caso, trata-se de erros substanciais, cuja correção implica em uma revisão total do Auto de Infração já que o elemento material do fato gerador é constituído exatamente pela base de cálculo que, juntamente, com a alíquota aplicável determinam o *quantum debeatur*. Assim, deve ser ele preciso, exata e aplicada a legislação correta, para não haver insegurança em sua determinação, nem cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

A infração 2 é nula diante das determinações contidas no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/BA. As questões aventadas pelo contribuinte neste momento são superadas e recomendo a autoridade competente, a repetição dos atos, a salvo de falhas, consoante o artigo 21 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA, observando-se os prazos decadenciais.

Em relação à infração 3, o recorrente alega, mais uma vez cerceamento do seu direito de defesa já que não encontrou o levantamento fiscal desta infração nominado como “anexo 3”. Este levantamento encontra-se apensado aos autos á fl. 349 e foi recebido e assinado pelo preposto do autuado no dia 29/06/2010. Assim, inexistente o alegado cerceamento ao direito de defesa do contribuinte em relação à infração 03.

Quanto à preliminar de decadência relativa ao período de 31/01/05 a 31/05/05, inerente à segunda infração, entendo restar prejudicada a sua análise diante da Decisão acima prolatada.

Indefiro o pedido de prova pericial, nos termos do art. 147, II do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, uma vez que a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, ela é desnecessária em vista de outras provas produzidas e por fim, impraticável diante do lapso de tempo decorrido. Afora que cabe ao julgador a condução do processo. Os documentos apensados aos autos preenchem todos os requisitos para meu convencimento dos fatos e confeccionados na forma determinada pelo art. 39, do RPAF/BA.

No mérito a infração 1 trata de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias quando foi detectada a falta de recolhimento do ICMS pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

O recorrente não traz aos autos qualquer prova material contrária a autuação, inclusive admite o fato. Entretanto embasa-se nos seguintes argumentos para desconstituí-la: que uma omissão de entradas é, apenas, descumprimento de uma obrigação acessória, já que tais aquisições não lançadas nos livros fiscais e contábeis, não se constituem fato gerador do imposto. Inclusive, afirma que a JJF, ao aceitar a autuação supôs ter havido a manutenção pela empresa de passivo fictício. Afirma, ainda, que para o autuante não realizou um levantamento de estoque físico para sustentar sua argumentação, nem qualquer apuração no caixa da empresa. Por fim, afirmar não ter sido acusado de emitir notas fiscais de saídas.

Ainda argumenta que tem direito aos créditos fiscais, de 17%, diante do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Inicialmente cumpre observar que um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas.

Esta contagem pode ser física do inventário final, o que se chama de “*levantamento quantitativo em exercício aberto*”, ou somente físico documental (chamado de exercício fechado), uma vez que a fiscalização tem prazo de cinco anos para apurar irregularidades passadas e perpetradas pelo contribuinte. Assim sem qualquer pertinência o argumento recursal de que não foi realizado um **levantamento físico** das mercadorias. Foi sim realizado levantamento físico, porém através dos livros e documentos fiscais apresentados pelo próprio contribuinte e por ele escriturados já que é impossível a qualquer ser humano retroceder “fisicamente” ao passado a não ser através da documentação que se tenha dos fatos.

Também sem qualquer pertinência a afirmativa de que a JJF supôs que a empresa apresentava “passivo fictício”. Em primeiro passivo fictício (obrigações financeiras cumpridas pela empresa e levadas ao seu balanço como não cumpridas) não tem a mínima conotação com um levantamento quantitativo dos estoques. É situação absolutamente diversa.

De igual forma, mesmo sendo uma presunção legal como a ora se discute, saldo credor de caixa, não guarda relação com o levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias. É outra auditoria que o fisco, legalmente, pode aplicar para detectar, ou não, evasão de receita do Estado.

No mais, a Lei Complementar nº 87/96, emanada da Constituição Federal, entrega a competência para instituir o ICMS aos Estados e Distrito Federal. Norteia tal competência com regras gerais que todos os Estados devem, por obrigação, seguir. Não desce a todos os detalhes que somente uma lei ordinária deve dispor. Em assim sendo, a Lei Estadual nº 7.014/97 que instituiu o ICMS no Estado da Bahia dispunha, quando da ocorrência dos fatos geradores da presente ação fiscal, no seu art. 4º, § 4º que *o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas* (grifo) *ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção* (grifo). Ou seja, a lei estadual presume a falta de emissão de documento fiscal quando das vendas pelo contribuinte de mercadorias tributáveis. E esta é uma das poucas situações em que a lei inverte o ônus da prova, ou seja, cabe ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Portanto, não se trata, como quer o recorrente, de “mero descumprimento de obrigação tributária acessória”, mas sim, de descumprimento de obrigação tributária principal, ou seja, a falta de emissão de notas fiscais de saídas anteriores. Para que a infração se caracterizasse como uma obrigação acessória bastaria que a empresa provasse que tais saídas se encontravam lançadas na sua escrita contábil, embora não escriturada nos seus livros fiscais.

Diante das considerações, acima exposta, mais uma vez, afirma-se que a Decisão de 1º Grau em qualquer momento afrontou os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, apenas obedeceu a lei.

Por fim, quanto ao pleito do recorrente de compensação do crédito fiscal dessas aquisições com o débito de ICMS reclamado, este não pode ser atendido. No caso, se trata de mercadorias e de operações diversas. Além do mais, tais créditos fiscais só poderão ser apropriados, de forma extemporânea, através de documentos fiscais idôneos das aludidas aquisições das mercadorias e na forma regulamentar.

Pelo exposto, a Decisão de 1º Grau é mantida em relação a esta infração.

A infração 3 trata da utilização indevida (a mais) de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 7.173,16, referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária, em junho de 2006. O autuante ao analisar o RAICMS da empresa no referido mês constatou que foi utilizado como crédito da antecipação parcial recolhida o valor de R\$15.927,34 (fl. 350) ao invés de R\$8.754,18 como prova o DAE de fl. 351. Exigiu a diferença lançada a mais – levantamento de fl. 349. O recorrente não trouxe qualquer prova para desconstituir a infração, alegando, de forma equivocada, de que não pode se defender já que não existia nos autos levantamento fiscal.

Diante do exposto, a Decisão recorrida quanto a este item é mantida.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para manter inalterada a Decisão da JJF em relação às infrações 1 e 3 e decretar a nulidade da infração 2, conforme o quadro abaixo:

INFR.	RESULTADO	VLR. JULGADO (R\$)	MULTA (%)
01	PROCEDENTE	39.131,51	70
02	NULA	0,00	-----
03	PROCEDENTE	7.173,16	60
04	PROCEDENTE	460,00	-----
05	PROCEDENTE	1.380,00	-----
06	PROCEDENTE	140,00	-----
TOTAL		48.284,67	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298921.0011/10-6**, lavrado contra **M5 INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$46.304,67**, acrescido das multas de 70% sobre R\$39.131,51 e 60% sobre R\$7.173,16, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e os dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação tributária acessória no montante de **R\$1.980,00**, previstas nos incisos XV, “d”, XVIII, “c” e XX, do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme previsto na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS