

A.I. N° - 206951.0005/10-0
AUTUADO - CAVALCANTI E AGUIAR LTDA.
AUTUANTE - GERALDA INÊS TEIXEIRA COSTA
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNE - 12.07.2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0149-01/13

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL INADEQUADO. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. Levantamento fiscal efetuado sem levar em conta as especificidades dos códigos das mercadorias do estabelecimento, que, além do código básico (quatro primeiros dígitos), incluem algarismos relativos a informações de gerenciamento dos estoques, em especial para o setor de compras, havendo algarismos que representam a estação do ano para a qual a mercadoria foi adquirida, podendo tais algarismos ser alterados, com a mudança da estação, servindo para indicar a rotatividade da mercadoria, contendo ainda algarismos com outros dados de interesse interno da empresa. Tentado, sem sucesso, o refazimento do levantamento fiscal. Proposta, pela autoridade autuante, a substituição do valor do levantamento por arbitramento da base de cálculo, cujos cálculos apresenta, e por multa em virtude de inconsistência dos arquivos magnéticos. Falta de certeza e liquidez. Lançamento nulo. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Refeitos os cálculos, excluindo-se os valores pagos. 3. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Refeitos os cálculos, em face dos elementos apresentados pela defesa. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. Lançamento efetuado com base em presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. 4. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. MULTA. Refeitos os cálculos, em face dos elementos apresentados pela defesa. Reduzido o valor da multa. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTOS FISCAIS FALSOS OU INIDÔNEOS. Fato demonstrado nos autos. Corrigido o percentual da

multa, pois não se trata de documentos falsos nem inidôneos: os documentos simplesmente não contêm destaque do imposto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/11/10, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem registro na escrita fiscal, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechados (2006 e 2007), sendo lançado imposto no valor de R\$ 107.056,63, com multa de 70%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas do ICMS, nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado, sendo lançado imposto no valor de R\$ 2.963,84, com multa de 60%;
3. omissão de saída de mercadoria apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartão, no exercício de 2008, sendo lançado imposto no valor de R\$ 3.226,70, com multa de 70%;
4. entrada de mercadorias sujeitas a tributação [entradas de mercadorias decorrentes de operações tributáveis pelo ICMS], sendo aplicada multa de R\$ 779,98, equivalente a 10% do valor das entradas omitidas;
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, sendo glosado crédito no valor de R\$ 534,20, com multa de 100%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 2519/2544) suscitando em preliminar a nulidade do Auto de Infração por afronta aos princípios constitucionais. Discorre acerca dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação de confisco.

Alega inexiste ncia de previsão legal para a infração do item 3º. Observa que a definição de tal infração está contida no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, que cuida de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito. Argumenta que o legislador com essa descrição quis se referir à totalidade das operações comerciais, inclusive aquelas acobertadas por Notas Fiscais série D1, independentemente de ter sido utilizado cartão de crédito ou de débito para conclusão da transação. Reclama que a autuante não observou que o total das vendas da empresa é muito superior aos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões. Considera que o art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96 não prevê a possibilidade de exigência de tributo por diferença entre o valor das vendas realizadas através de cartão e o informado pelas administradoras, pois, muito pelo contrário, o teor do dispositivo se refere a vendas totais do estabelecimento em valor inferior ao montante extraído da comunicação feita à Sefaz pelas administradoras.

Quanto ao mérito, alega inconsistência do levantamento quantitativo realizado pela fiscalização. Argumenta que a Portaria 445/98 estabelece diversos critérios e cuidados que devem ser observados pela fiscalização para a realização desse modelo de auditoria. Transcreve o art. 3º da portaria, grifando o inciso III. Diz que os arquivos do Sintegra transmitidos não traduziam a realidade fática do estoque, em razão de inúmeros erros, sendo que o inciso III do art. 3º da Portaria 445/98 prevê que se deve fazer um agrupamento de cada item de modo a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, no caso em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias, ou

quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação. Alega que foi esse fato que prejudicou o levantamento quantitativo neste caso. Observa que o CONSEF em diversos julgados anulou lançamentos por conter inconsistências, notadamente o método incompatível com a legislação. Transcreve a ementa do Acórdão CJF 0384-12/02.

Alega que seria preciso revisar as movimentações dos estoques de dezembro de 2006, devendo ser considerados apenas os 4 primeiros dígitos do código da mercadoria, haja vista que o código é estruturado desse modo, pois a partir do 5º dígito a combinação dos números tem o objetivo de fornecer outras informações, principalmente para a área de compras, de modo que não é o código inteiro o que identifica a mercadoria. Aduz que, para provar a necessidade da revisão do lançamento, refez a título de amostragem o levantamento relativo a dezembro de 2006, conforme instrumento anexo, demonstrando as diferenças encontradas.

Informa que as etiquetas da loja trazem os seguintes registros, conforme cópia anexa aos autos:

- a) número do registro no estoque;
- b) vencimento;
- c) tamanho;
- d) identificação de repetição de compra;
- e) sequencial que identifica o modelo e o fornecedor;
- f) classificação (que identifica a mercadoria);
- g) preço;
- h) identificação do tipo da mercadoria;
- i) Estação.

Explica que cada dígito ou conjunto de dígitos tem seu significado. Os dois primeiros dígitos significam a seção (10 = blusa de malha, 11 = blusa de tecido, 12 = saia, 13 = calça, etc.), e os dois dígitos seguintes (3º e 4º) indicam a espécie (01 = manga curta, 02 = manga longa, 03 = manga 7/8, etc.).

Diz que originariamente os arquivos transmitidos não continham as informações dos itens movimentados, e, por solicitação da auditora, foram gerados novos arquivos, porém a empresa de processamento de dados (Nextt) não identificou os itens de várias Notas Fiscais.

Quanto ao 2º item do Auto de Infração, o autuado alega que o levantamento fiscal contém diversos equívocos, conforme passa a especificar.

Nega a existência de omissão de saídas na forma acusada pelo item 3º.

Alega que no caso do item 4º a fiscalização não observou que a Nota Fiscal 9609 da SG Ind. Têxtil foi registrada em 9.1.08; que a Nota Fiscal 32168 da World Blue foi registrada na mesma data; e que a Nota Fiscal 3669 foi registrada em 2.1.09. Quanto às demais Notas Fiscais, alega que as mercadorias foram devolvidas no ato do recebimento.

Também alega equívocos no tocante ao item 5º, conforme passa a especificar em quadro demonstrativo.

Impugna as multas aplicadas, alegando que elas têm caráter confiscatório.

Pede a nulidade dos lançamentos, ou no mérito o reconhecimento das inconsistências apontadas, que considera carentes de revisão.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação (fls. 2678/2682) rebateando os questionamentos do autuado quanto aos pontos legais. A seu ver, a abordagem da defesa é prolixo e tem todo o aspecto de embromação. Diz que não se trata de uma pequena empresa, e sim de uma rede de lojas espalhadas pelos estados da Bahia, Sergipe e Alagoas.

No mérito, diz que o trabalho do item 1º foi feito com os arquivos magnéticos apresentados pela empresa, que foi intimada duas vezes para corrigi-los, só os entregando quando o prazo para encerramento da programação estava prestes a se encerrar. Informa que, com o intuito de favorecer o contribuinte, por haver entrada e saída de mercadorias com denominação semelhante, e uma vez que no inventário tinham sido agrupadas mercadorias com os dois números iniciais do código, fez os ajustes necessários, embora considere que fosse um procedimento inadequado da empresa.

Quanto à alegação de que os arquivos estavam incompletos, diz que isso é de inteira responsabilidade da empresa, não tendo o autuado apontado com precisão as falhas do levantamento, e assim agiu certamente por se tratar de Notas Fiscais emitidas apenas para acertar o estoque e depois canceladas apenas as 1^{as}. vias.

Aduz que os demais documentos acostados à defesa não constituem provas suficientes para elidir a infração, não constando inclusive a identificação da empresa, e as cópias do novo inventário não são do mesmo apresentado à fiscalização, sendo que os outros documentos são apenas cópias de papéis usados pela empresa nos seus controles internos, sem nenhuma validade jurídica.

Com relação ao item 2º, diz que no levantamento os cálculos foram feitos com todas as Notas Fiscais de material destinado a “Uso Consumo e Ativo”, tendo sido abatidos todos os recolhimentos, e apenas a Nota Fiscal 18135 foi computada indevidamente, já que pertence à matriz, ficando o crédito “reclamado” nessa infração, no exercício de 2006, reduzido de R\$ 2.833,93 para R\$ 1.268,93.

No tocante ao item 3º, a autuante diz que a defesa tenta confundir os fatos ao citar decisões referentes a substituição tributária e a levantamento quantitativo de estoque, o que considera que “não tem nada avê” com o caso em tela, que se refere a diferença entre as vendas informadas pelas operadoras de cartão de crédito e as registradas nos cupons de leitura “Z”.

Quanto ao item 4º, admite que o autuado tem razão em parte em relação aos documentos 9609 e 32168 [não informa quem são os emitentes], ficando reduzido o crédito de R\$ 779,97 para R\$ 465,00, não havendo provas quanto aos demais documentos.

No tocante ao item 5º, diz que o art. 97 do RICMS é claro quanto ao direito ao crédito, estando totalmente equivocado o procedimento do autuado em relação ao crédito das Notas Fiscais 75, 1604, 486, 48, 371 e 378 [não informa quem são os emitentes], pois não há destaque do imposto nos documentos, sendo que as Notas Fiscais 486, 539 e 908 são provenientes de São Paulo e Minas Gerais e se referem a compras feitas a microempresas.

Informa que elaborou novos demonstrativos.

Dada ciência da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 2700-2701) dizendo que, no tocante à diferença de alíquotas [item 2º], conforme havia constado na impugnação inicial, foi demonstrado que o imposto na Nota Fiscal 52650 [não informa de quem], no valor de R\$ 1.257,50, já havia sido pago, conforme DAE 700173979, juntamente com as antecipações de outras Notas Fiscais, conforme comprovantes anexos.

No tocante às Notas Fiscais de entradas não lançadas [item 4º], diz que, igualmente, conforme consta na impugnação inicial, a Nota Fiscal 3669, de Radical Style, foi lançada no Registro de Entradas no dia 2.1.09. Aduz que a Nota Fiscal 5653 de Mapa da Lua Ltda. não foi localizada nos registros fiscais e contábeis, sendo que conseguiu com o fornecedor uma cópia da Nota Fiscal de

entrada 5740, a qual dá o retorno da mercadoria que não lhe foi entregue. Quanto às demais Notas Fiscais, diz que, apesar de constarem suas cópias no Auto de Infração, a empresa não tem os registros delas, pelo que considera que as mercadorias podem ter sido devolvidas ou foram extraviadas no transporte.

A então relatora, Dra. Osmira Freire, remeteu o processo em diligência à repartição de origem (fls. 2720/2722) para que, com relação ao item 1º, a fiscal autuante intimasse o contribuinte para que procedesse a todas as retificações que se fizessem necessárias em seus arquivos Sintegra no prazo de 30 dias, e, caso o contribuinte fizesse as retificações, fosse refeito o levantamento.

Quanto ao item 3º, foi solicitado que a repartição entregasse ao contribuinte cópia dos Relatórios TEF Diários e intimasse o contribuinte para no prazo de 30 dias apresentar: a) demonstrativos, por operação, das vendas nas quais comprovadamente houve emissão de documento fiscal, realizadas por meio de cartão, cotejando cada documento fiscal com a respectiva operação informada pela administradora de cartão; b) cópias dos documentos fiscais que comprovassem a venda por meio de cartão; c) cópias dos documentos fiscais das operações isentas, não tributadas ou sujeitas a substituição tributária.

Com esses elementos, a autuante deveria ajustar os lançamentos, de acordo com o critério da proporcionalidade, nos termos da Instrução Normativa 56/07.

Foi recomendado ainda na mesma diligência que a autuante se pronunciasse acerca da impugnação às fls. 2700 e 2701 e dos documentos às fls. 2703 a 2714.

A autuante prestou informação (fls. 2724/2726) dizendo que, com relação ao item 1º, intimou o contribuinte para retificar os arquivos e, refeitos os demonstrativos, os resultados obtidos foram expressivamente maiores que os encontrados inicialmente.

Com relação ao item 3º, informa que foi feita a intimação recomendada e, refeito o lançamento, o resultado obtido foi semelhante ao encontrado inicialmente, sendo que: a) o valor do mês de março de 2008 foi reduzido a zero; b) o valor do mês de dezembro foi majorado de R\$ 3.065,71 para R\$ 3.085,55.

Informa que existe inconsistência no Relatório Diário por Operação “apresentado pela autuada”, conforme pode ser verificado nas cópias do mesmo e dos cupons de leitura “Z”, relativamente ao ECF nº 2, nos dias 8, 11, 18, 20 e 22, e do ECF nº 4, nos dias 6, 10, 16, 18, 20, 22, 23, 29, 30 e 31 de dezembro de 2008, além de ter deixado de fazer alguns registros do ECF nº 1, de modo que, caso a revisão tivesse se baseado apenas no citado relatório, o resultado seria maior.

Com relação à alegação do autuado quanto à Nota Fiscal 52650 [item 2º], a autuante informa que se trata de bem do ativo imobilizado, e o autuado deveria ter pagado a diferença de alíquotas, sendo que o DAE apresentado se refere à antecipação parcial, tendo o valor pago sido usado como crédito, quando deveria ser fracionado em até 48 meses, e uma coisa nada tem a ver com a outra.

Quanto ao demonstrativo das Notas Fiscais não lançadas [item 4º], observa que o próprio autuado confessa que não tem as Notas Fiscais, e portanto não as registrou, porém nos documentos constam todos os dados de sua empresa.

Deu-se ciência dessa informação ao contribuinte, e este voltou a se manifestar (fls. 2828/2832) dizendo que, no tocante aos comparativos de vendas por meio de cartões de crédito [item 3º], os documentos anexados pela autuante carecem de segurança e certeza, pois a autuante não juntou os relatórios fornecidos pelas administradoras de cartões, e sem esses dados não é possível cotejar os valores registrados na contabilidade com os informados pelas administradoras.

Quanto à planilha demonstrativa das vendas por meio de cartões do exercício de 2008, diz que os valores levantados em quase sua totalidade (de janeiro a novembro) apresentam sempre vendas declaradas pela empresa em valores superiores aos informados pela administradora. Considera inaceitável que a fiscalização utilize apenas as divergências contra a empresa, identificadas no mês de dezembro de 2008.

Com relação ao levantamento de estoque [item 1º], diz que muitas das diferenças apontadas decorrem do fato de o levantamento não atender à forma adotada pela empresa, contrariando o inciso III do art. 3º da Portaria 445/98.

Aduz que na época muitos dos controles internos da empresa eram feitos manualmente.

Diz que, “nesta intimação”, diferentemente da primeira, os códigos foram agrupados utilizando apenas os 4 primeiros dígitos, como é a prática da empresa, porém ainda assim foram desprezadas as alterações que podem ser feitas no terceiro dígito, que representa a mudança de estação [do ano], haja vista que, quando determinada mercadoria é comprada, o terceiro dígito é definido pelo algarismo “zero”, representativo da estação para a qual ela foi adquirida, sendo que, no caso de a mercadoria “não rodar”, ou seja, se tiver pouca ou nenhuma saída, permanecendo na área de venda por muito tempo, o 3º dígito é alterado para o algarismo “2”, indicando que aquela mercadoria é da estação anterior, e pelas mesmas razões o 3º dígito pode ser alterado para os algarismos “4” ou “6”, a depender do insucesso das vendas e da demora na saída da mercadoria. Frisa que, apesar dessas alterações de “estação”, a mercadoria continua sendo a mesma, servindo tais alterações para uma correta decisão na gestão de compras e dos estoques. Aduz que, como na impugnação inicial, juntou cópia da etiqueta de venda explicando a estrutura da codificação da empresa, dando destaque aos 4 primeiros dígitos.

Prosegue alegando que, por ter sido desprezada a representatividade do 3º dígito, os demonstrativos não agruparam mercadorias iguais, tratando cada código como se fossem isolados. Reclama que o critério do fisco levou à apuração incorreta das movimentações e dos saldos. Diz que, para demonstrar a realidade da movimentação das mercadorias, elaborou planilha específica, anexa, mostrando a forma como as quantidades devem ser vistas. Frisa que essa planilha, alimentada com as mesmas quantidades apuradas e informadas nos demonstrativos anexados à intimação, tem duas guias: a) uma denominada “Kardex geral”, onde foram lançadas, por tipo de movimentação, as quantidades de cada código, utilizando os 4 primeiros dígitos, como é a prática da empresa; b) na outra guia, denominada “Kardex produtos”, são demonstradas as mesmas quantidades movimentadas, agrupando-se, porém, as mercadorias iguais, mesmo com as alterações de “estação”, observando que a apuração final sempre é feita somando-se cada tipo de movimento, e não pelos seus componentes.

Aduz ainda que várias Notas Fiscais de transferências (para outras filiais) e de devoluções, todas devidamente registradas nos livros fiscais, não foram consideradas no levantamento fiscal. Diz que incluiu tais Notas na referida planilha, nas colunas “Outras saídas – não consideradas nos relatórios” e “Devolução”.

Foi determinada uma 2ª diligência (fls. 2933/2935), a fim de que, no tocante ao item 1º, tendo em vista que a Portaria nº 445/98 prevê no art. 3º, inciso III, que quando determinada mercadoria comportar vários subgrupos ou diversas referências deve ser feito o agrupamento dos itens relativos a espécies de mercadorias similares num só item, e considerando-se que, examinando-se os demonstrativos às fls. 8 e seguintes, nota-se que existe uma variedade considerável de blusas de malha: existem blusas de malha de manga curta, vários tipos de blusas de malha Baby Look, inúmeros tipos de blusas de malha Regata, vários tipos de blusas de malha Alfa, blusas de malha um ombro, blusas de malha frente única, blusas de malha tomara-que-caia, blusas de malha retilínea,

etc., etc., havendo também, blusas de tecidos, igualmente de diversos tipos, e existem saias de diversos tipos, calças de diversos tipos e também de bermudas, como também tipos diversos de roupas íntimas, de biquínis, blazers, vestidos, lingeries, camisetas, camisas, acessórios, etc., etc., etc., deveria ser refeito o levantamento fiscal, procedendo-se ao agrupamento das mercadorias pelo respectivo gênero, conforme orientação do inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98. Recomendou-se que fosse adotado no agrupamento o mesmo critério adotado pela empresa.

Deveria ainda ser verificada a questão alegada pelo autuado quanto às Notas Fiscais de transferências para outras filiais e às devoluções de mercadorias por clientes.

Na mesma diligência foi solicitado que, no tocante ao item 3º, tendo em vista que na diligência anterior foi recomendado que o fiscal autuante intimasse o contribuinte, concedendo-lhe o prazo de 30 dias, para que ele apresentasse os documentos ali especificados, constando no mesmo despacho que o fiscal autuante, ao intimar o contribuinte, deveria anexar à intimação cópia do Relatório Diário de Operações TEF do período objeto do levantamento fiscal, e considerando-se que depois disso o contribuinte reclamou em sua manifestação que não recebeu cópia dos aludidos Relatórios, foi solicitado que se desse cumprimento ao que havia sido determinado na diligência anterior.

Foi solicitado ainda na mesma diligência que, a partir dos documentos que viessem a ser apresentados pelo contribuinte, especificados nos itens 1, 2 e 3 do tópico “b” da referida diligência, o fiscal autuante deveria elaborar demonstrativo correspondente às diferenças mensais relativamente às quais o contribuinte não comprovasse ter emitido documento fiscal.

No levantamento deveria ser levada em conta a orientação da Instrução Normativa 56/07, quanto à proporcionalidade das operações tributáveis no cálculo do imposto a ser lançado, caso houvesse operações isentas, não tributáveis ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

A autoridade fiscal prestou nova informação (fls. 2937-2938) dizendo que, no tocante ao item 1º, o agrupamento já havia sido feito no primeiro levantamento, observando que o contribuinte agrupa as mercadorias utilizando os dois primeiros algarismos dos códigos, de modo que não faz sentido repetir um trabalho que já foi feito.

Quanto às Notas Fiscais de transferências, a autuante diz que as cópias anexadas à defesa, fls. 2904 a 2928, estão visivelmente alteradas, com cor de tintas diferentes, sem códigos, sem comprovantes de recebimentos, com dados adicionais, sendo inidôneos, portanto, de acordo com os arts. 202 e 209, IV, do RICMS. Aduz que, conforme as cópias anexas, podem ser verificadas as inconsistências aludidas. Frisa que nas Notas Fiscais 28 e 76 (fls. 2907 e 2924) está escrito “Cancelada”, e quanto às demais Notas Fiscais nem parece que se trata dos mesmos documentos, especialmente as Notas Fiscais 24, 26 e 57 (fls. 2904, 2906 e 2910). A seu ver, nenhum agente do fisco que tenha bom senso poderá considerar tais documentos como idôneos, e ademais não foram lançados no registro 54 dos arquivos magnéticos. Aduz que não é necessário ser perito em falsificação, basta ser bom observador para constatar isso.

Quanto ao item 3º, diz que foi entregue ao contribuinte cópia do Relatório Diário das Operações TEF, e quanto ao demonstrativo de cálculo ele já foi refeito na diligência anterior.

Ao tomar ciência da nova informação, o autuado voltou a manifestar-se (fls. 2971/2996) falando da negativa da autuante em atender à diligência. Quanto às Notas Fiscais que a autuante não considerou, sustenta que a Nota Fiscal 28 não foi cancelada, e a anotação com o termo “Cancelada” foi feita accidentalmente por um funcionário da empresa quando registrou esse fato na Nota Fiscal 27, pois, ao utilizar o papel carbono, a transcrição da palavra “Cancelada” ultrapassou as folhas do talonário, deixando a impressão de que tal Nota Fiscal também estava cancelada, fato que não ocorreu.

Com relação às Notas Fiscais 24, 26 e 57, reclama que a autuante classificou os documentos como inidôneos sem esclarecer as razões legais para a formação desse juízo de valor. Argumenta que má-fé não se presume, tem que ser provada. Considera que o que a fiscalização deveria fazer para desclassificar as Notas de transferência em questão seria no mínimo circularizar os documentos entre emitente e destinatário, ou verificar na contabilidade e nos registros fiscais dos estabelecimentos envolvidos a regularidade das operações, e não simplesmente utilizando o critério do “achismo”. Aduz que fiscal não é dono da verdade, não pode estar acima do bem e do mal, e não pode, nem deve, emitir juízo de valor sem prova, e tampouco levantar créditos tributários por mera presunção.

Quanto à Nota Fiscal 76, diz que o documento foi efetivamente cancelado, porém, por equívoco do funcionário da empresa, não incorreu a devida anotação, sendo tal procedimento corrigido pela autuante.

Diz que protesta com veemência contra a alegação da autuante de que não houve registro das referidas Notas Fiscais, pois todos os documentos fiscais que acaba de citar estão devidamente registrados no Registro de Saídas, conforme documentos anexos.

No tocante à omissão de saídas das vendas por meio de cartões [item 3º], alega que a fiscalização imputou omissão de saídas nos meses de março e dezembro de 2008, chegando a esse entendimento ao apurar que o total das vendas em cartões da redução “Z” são inferiores ao total dos recebimentos apontados no relatório informado pelas administradoras de cartões, porém nos demais meses do citado exercício a situação é inversa, pois a empresa declara receitas superiores aos valores apontados no citado relatório. Argumenta que, por essa razão, tal relatório não merece credibilidade, e se prevalecer como fidedigna a informação da administradora, caberá à sua empresa o resarcimento do ICMS recolhido a mais, não havendo diferença a pagar.

Questiona ainda que a fiscalização não aplicou a proporcionalidade das operações tributáveis no cálculo do imposto a ser lançado, como prevê a Instrução Normativa 56/07, conforme determinou o órgão julgador na diligência.

Aduz que somente através de perícia ou diligência poderá ser definido se ocorreram ou não os fatos considerados por presunção.

Suscita como preliminar a nulidade dos lançamentos.

Sustenta não haver previsão legal para a infração do item 3º.

Quanto ao mérito, reclama da inconsistência do levantamento quantitativo que deu origem ao lançamento do item 1º. Reafirma que é preciso revisar as movimentações de estoque considerando apenas os 4 primeiros dígitos dos códigos das mercadorias, pois o código inteiro não identifica a mercadoria propriamente dita, haja vista que, de acordo com a estrutura da codificação adotada pela empresa, a partir do 5º dígito a combinação dos números tem o objetivo de fornecer outras informações, principalmente para a área de compras.

Reclama que diversas Notas Fiscais de aquisição e transferência não foram computadas no levantamento, conforme documentos que indica a título de amostragem, acrescentando que ao todo são 62 Notas Fiscais relativas ao exercício de 2006 e 19 relativas ao 2007.

Observa que as etiquetas da loja indicam o número do registro no estoque, o vencimento, o tamanho, a identificação de repetição de compra, a sequencial que identifica o modelo e o fornecedor, a classificação, que indica a mercadoria, o preço, o tipo da mercadoria e a “estação”, e em função desses elementos, ao ser estruturado o código, cada dígito ou conjunto de dígitos tem o seu significado: os dois primeiros dígitos indicam a seção (10 = blusa de malha, 11 = blusa de tecido,

12 = saia, 13 = calça, etc.); os dois dígitos seguintes (3º e 4º) significam a espécie (01 = manga curta, 02 = manga longa, 03 = manga 7/8, etc.).

Diz que originariamente os arquivos Sintegra transmitidos pela empresa não contemplavam as informações quanto aos itens movimentados, tendo a autuante solicitado que as operações fossem detalhadas, porém na geração dos novos arquivos a empresa de processamento de dados Nextt não identificou os itens de várias Notas Fiscais, e por conseguinte os novos arquivos estavam incorretos.

Requer a revisão do lançamento do item 1º por preposto da ASTEC.

Quanto ao item 2º, volta a alegar que existem vários equívocos no lançamento: a) com relação à “competência” de dezembro de 2006, no total de R\$ 2.833,93, a diferença de alíquotas da Nota Fiscal 52650, no valor de R\$ 1.257,50, foi recolhido em DAE de antecipação parcial no dia 25.1.07, juntamente com outros valores; b) quanto à diferença de alíquotas da Nota Fiscal 18135, de R\$ 1.565,00, não localizou essa Nota, e tampouco consta seu registro nos livros fiscais da empresa; c) sobre a “competência” de abril de 2007, no total de R\$ 9,67, a diferença de alíquotas da Nota Fiscal 4764, no valor de R\$ 9,67, foi paga em DAE de antecipação parcial pago no dia 25.5.07, dentro do valor total de R\$ 715,22, por incluir outras Notas; d) quanto à “competência” de maio de 2007, cujo total autuado é de R\$ 87,77, as diferenças de alíquotas das Notas Fiscais 24 e 4782 foram pagas através do DAE de diferença de alíquotas em 8.6.07, no valor de R\$ 77,76; e) ainda no tocante a maio de 2007, a diferença de alíquotas da Nota Fiscal 4801, no valor de R\$ 10,01, foi paga em DAE de antecipação parcial em 20.6.07, juntamente com outras Notas, no total de R\$ 1.855,83; f) relativamente à “competência” de junho de 2007, no valor autuado de R\$ 17,98, a diferença de alíquotas da Nota Fiscal 4818, no valor de R\$ 6,23, foi paga em DAE de antecipação parcial em 25.7.07, dentro do total de R\$ 1.001,63, juntamente com outras Notas; g) também relativamente a junho de 2007, a diferença de alíquotas da Nota Fiscal 69, no valor de R\$ 11,75, apesar de a Nota Fiscal estar registrada, não localizou o pagamento do imposto; h) no tocante a dezembro de 2007, cujo total autuado é de R\$ 14,23, todas as Notas Fiscais relacionadas no levantamento, com diferença de alíquotas no valor de R\$ 46,49, tiveram o imposto integralmente pago em 10.1.08, através de DAE de diferença de alíquotas de material de uso e consumo; i) no mesmo mês de dezembro de 2007, o valor indicado na autuação, de R\$ 32,26, refere-se a diferença de alíquotas do mês de dezembro de 2008, e não de dezembro de 2007.

Por essas questões, requer a realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovação dos equívocos cometidos pela autuante e retificação do lançamento.

Quanto ao item 3º, tomando por base os princípios da legalidade e da tipicidade, sustenta que a presunção legal é uma matéria de ordem processual referente ao direito das provas, que permite presumir que determinadas condutas ensejam exigências tributárias favoráveis ao erário, não tendo, a depender do tratamento legislativo, o condão de inserir certeza quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por constituir um mero juízo de probabilidade. Observa que neste caso se configura uma presunção “juris tantum”, que pode ser afastada havendo prova em contrário ou fatos modificativos ou extintivos de direito, e isto se aplica neste caso, tendo em vista que 80% das vendas da loja são relativas a mercadorias que estão submetidas ao regime de substituição tributária. Reporta-se ao tratamento dado em casos dessa ordem pela jurisprudência do CONSEF.

Quanto ao item 4º, alega que a autuante acusa falta de registro de entradas de mercadorias, porém não observou que a Nota Fiscal 9609 da SG Ind. Têxtil, no valor de R\$ 696,00, foi registrada em 9.1.08, que a Nota Fiscal 32168 da World Blue foi registrada na mesma data, e que a Nota Fiscal 3669 foi registrada em 2.1.09, conforme documentos anexos. Com relação às demais Notas Fiscais, diz que elas foram objeto de devolução no ato do recebimento das mercadorias, o que pode ser comprovado pela realização de diligência por fiscal estranho ao feito.

No tocante ao item 5º, alega que resta demonstrada nos autos a existência de vários equívocos. Apresenta quadro com as Notas Fiscais autuadas e as devidas observações relativamente a cada uma.

Reclama das multas aplicadas, dizendo que elas têm caráter confiscatório e afrontam as garantias constitucionais.

Pede em preliminar a nulidade ao Auto de Infração pela recusa da autuante em atender à solicitação de esclarecimentos dos fatos pelo órgão julgador. No mérito, pede o refazimento dos estoques em conformidade com o art. 3º da Portaria 445/98, incluindo as Notas Fiscais de transferências não consideradas. Pede também, o reconhecimento de que o imposto exigido por antecipação parcial foi pago nas operações de saída. Pede ainda que se admita a proporcionalidade nas saídas isentas, não tributadas e tributadas com alíquotas diferenciadas, que se reconheça o registro de diversas Notas Fiscais nos livros próprios, bem como a exclusão da exigência do imposto por antecipação em razão do efetivo recolhimento antes da autuação, além do reconhecimento dos créditos fiscais e da inaplicabilidade da multa de 60%, à época dos fatos, por falta de previsão legal. Pede por fim o reconhecimento da inaplicabilidade do demonstrativo das omissões de saídas por cartão de crédito, e que seja aplicada a proporcionalidade das operações tributáveis no cálculo do imposto a ser lançado no item 3º, conforme prevê a Instrução Normativa 56/07, e que a multa seja cancelada por ter caráter confiscatório. Requer a determinação de revisão com perícia e diligência.

A fiscal autuante prestou nova informação (fls. 3019/3021) dizendo estar diante de mais uma manifestação prolixia, subjetiva e repetitiva, enveredando pelo caminho da doutrina e da jurisprudência, pedindo a anulação do Auto, mas sem apresentar provas. Aduz que tudo já foi feito e dito “por essa auditoria”, mas, percebendo que a própria defesa confessa que os técnicos do processamento de dados não foram capazes de identificar as mercadorias, “A auditoria achou necessário pronunciar”.

Diz que não refez o levantamento porque o autuado se declarou incapaz de produzir arquivos magnéticos corretos, tendo as mercadorias sido agrupadas de acordo com o livro de inventário, de modo que não houve desobediência ao que foi solicitado na diligência, não tendo cabimento fazer a mesma coisa três vezes, já que o resultado será sempre o mesmo.

Quanto à proporcionalidade, diz que não poderia adotá-la, já que a empresa só comercializa mercadorias tributadas. Quanto à alegação de que 80% das operações da loja são relativas a mercadorias da substituição tributária, a autuante considera que tal afirmação certamente não se refere ao caso em apreço.

Opina contrariamente aos pedidos formulados pelo autuado.

Recomenda que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, em razão da dedução anteriormente efetuada.

Foi determinada uma 3ª diligência (fls. 3081/3086), em que são assinalados os termos de diligências anteriores, observando-se ainda que a informação fiscal não havia sido assinada pela autoridade fiscal, e que, no caso do item 1º, embora a autuante afirmasse que o agrupamento já havia sido feito no primeiro levantamento, a Junta destacou que, verificando-se os demonstrativos às fls. 2729/2763, o agrupamento não foi feito por gênero, conforme havia sido determinado, e por isso os autos retornaram à repartição de origem, a fim de que fosse refeito o levantamento fiscal, procedendo-se ao agrupamento das mercadorias pelo respectivo gênero, conforme orientação do inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98, recomendando-se que fosse adotado no agrupamento o mesmo critério adotado pela empresa.

Na mesma diligência, com relação às Notas Fiscais de transferências e de devoluções de mercadorias por clientes (fls. 2904 a 2928), foi observado pela Junta que as Notas Fiscais 28 e 76 realmente foram canceladas, conforme consta nos próprios documentos, porém, quanto às demais Notas, as anotações feitas nos documentos não constituem adulteração, pois se trata de “lembretes” para fins de controle interno do autuado, que não afetam nem as quantidades, nem os preços unitários, nem os totais, nem os destinatários, e por isso foram especificadas as Notas Fiscais que deveriam ser incluídas no levantamento, assinalando-se as Notas Fiscais que não deveriam ser consideradas, por terem sido canceladas.

Ainda na mesma diligência, quanto ao item 3º, foi solicitado que fosse verificado se a empresa comercializa com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária ou isentas de ICMS. Em caso afirmativo, no cálculo do imposto do item 3º deveria ser levada em conta a orientação da Instrução Normativa 56/07, quanto à proporcionalidade das operações tributáveis no cálculo do imposto a ser lançado, caso houvesse operações isentas, não tributáveis ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

Foi solicitado ainda que a autoridade fiscal assinasse a informação fiscal constante às fls. 2937-2938.

A autuante prestou informação (fls. 3088/3090) dizendo que, embora não concorde com o lançamento das Notas Fiscais apresentadas pela defesa, “por está convicta” de as mesmas não merecerem fé, os documentos foram lançados e refeitos os cálculos. Diz que a empresa foi intimada para corrigir os arquivos e se negou a fazê-lo. Quanto à solicitação na diligência para que fosse refeito o trabalho com base no art. 3º, III, da Portaria 44598, segundo o qual as mercadorias similares devem ser agrupadas para se realizar o levantamento do estoque, a autuante diz que isso já foi feito desde quando foi realizada a auditoria, de acordo com os agrupamentos feitos pelo contribuinte no livro de inventário, sendo agrupadas as mercadorias utilizando os dois primeiros algarismos dos códigos. Quanto à solicitação na diligência no sentido de que fossem aplicados os critérios adotados pela empresa, a autuante diz que discorda, por considerar que os critérios seguidos pela empresa não são lícitos. Aduz que, além de agrupar as mercadorias de acordo com sua conveniência, nos arquivos apresentados desta feita o registro 74 foi totalmente alterado, reinventado, não guardando nenhuma semelhança com o apresentado quando da fiscalização, onde se verifica que a soma do estoque inicial do código 10 no registro 74 do arquivo original o estoque é de 1962 e o final é de 3458, enquanto que nos arquivos ora apresentados as quantidades foram alteradas para 6978 e 23027, respectivamente; no código 11, os estoques inicial e final foram alterados de 554 para 1416, e de 225 para 1880, e assim sucessivamente, e portanto um arquivo desse não merece fé, além de não conter o registro 54, alegando o autuado que o art. 686, § 4º, do RICMS dispensa a empresa de fazê-lo.

Quanto às Notas de transferências e devoluções, informa que, embora não mereçam fé, uma vez que tiveram códigos alterados, além de as cópias dos documentos estarem em péssimo estado, não estando lançadas nos arquivos, mas apesar de tudo isso as Notas foram lançadas desta feita, mesmo não sendo de sua obrigação, e os cálculos foram refeitos, o que resultou em uma redução do débito do item 1º no exercício de 2007, de R\$ 84.251,37 para R\$ 81.878,67.

Ressalta que fez um demonstrativo à parte, já que o sistema SAFA, na versão disponível no momento, não aceita lançamento de Notas Fiscais, tendo entrado em contato com o gestor, mas o problema não foi resolvido.

Quanto à proporcionalidade, diz que não cabe sua aplicação neste caso, porque a empresa não comercializa mercadorias da substituição tributária, como também não foi cobrado ICMS sobre presunção de omissão de saídas.

Aduz que anexou em mídia cópias do registro 75 do arquivo magnético do exercício de 2008 para não suscitar qualquer dúvida quanto ao procedimento fiscal, e caso “a diligência” julgue necessário, ela fornecerá o referido registro impresso.

A autuante conclui dizendo que, no empenho de resolver este processo, e tendo em vista que o autuado se nega a colaborar, fez até os cálculos de um arbitramento em 2007, cujo valor do débito é menor do que o apurado no levantamento quantitativo de estoque naquele exercício, o que a seu ver é o procedimento adequado para o caso em apreço, além da aplicação da multa prevista no art. 42, XIII-A, “g”, da Lei 7.014/96.

Deu-se ciência dessa nova informação ao contribuinte, o qual voltou a se manifestar (fls. 3329/3336) destacando a negativa da autuante em atender à diligência. Pontua que não foram devidamente abordados os aspectos contestados pela defesa.

Considera que não se deve levar em conta o juízo de valor emitido pela autuante, bem como a conversão da infração principal em multa.

Fala da jurisprudência do CONSEF em situações afetas ao inciso III do art. 3º da Portaria 445/98. Argumenta que as mercadorias comercializadas pela empresa possuem características próprias, havendo por isso a necessidade do agrupamento de cada item para reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Diz que desde o início, e nas sucessivas manifestações, a empresa vem reiteradamente argumentando que a forma e os cálculos do imposto não obedecem à prática adotada pela empresa, contrariando a orientação do inciso III do art. 3º da Portaria 445/98, e não consegue entender as razões pelas quais a autuante continua resistindo à obrigação de realizar a revisão do lançamento.

Destaca que foram identificados erros na codificação das mercadorias, pois no levantamento a fiscalização deixou de agrupar mercadorias iguais.

Reclama que os critérios adotados pela empresa não foram considerados pela fiscalização no momento do levantamento do estoque, e a fiscalização questiona de forma arrogante e desrespeitosa o órgão julgador, afirmado que os procedimentos adotados pela empresa não são lícitos, e acusa a empresa de ter reinventado os arquivos, porém não apresenta provas que demonstrem o que foi imputado, e sem esquecer que, para fazer tal acusação, seria necessário apresentar a devida comprovação da conduta supostamente intentada pelo autuado, uma vez que má-fé não se presume.

Aduz que o agente fiscal não tem autorização legal para exigir tributo que sabe ou deveria saber ser indevido, ou, quando devido, empregando na cobrança meio vexatório ou gravoso, conforme previsão do art. 316, § 1º, do Código Penal.

Quanto à informação da autuante de ter intimado a empresa para correção dos arquivos magnéticos, e de que a empresa se negou a atender, o autuado afirma que isso não procede, pois não existe obrigação legal para que o contribuinte apresente o registro 54, conforme dispõe o art. 686, § 4º, do RICMS, e portanto não há que se falar em retificação de arquivos magnéticos, tendo em vista a inexistência de obrigatoriedade legal para apresentar os referidos arquivos. Considera que a autuante, ao exigir a apresentação dos arquivos com o registro 54, confunde a atividade da empresa como sendo de comércio atacadista, ao contrário de sua atividade real de comércio varejista de confecções.

Quanto às Notas Fiscais, diz que não cabe à autuante manifestar juízo de valor sobre o seu lançamento ou não, cabendo-lhe apenas cumprir o que foi determinado na diligência.

Com relação à alegação de que o SAFA não aceita lançamento de Nota Fiscal, o autuado observa que o contribuinte nada tem a ver com esse problema, pois se trata de um problema interno do fisco, que

não pode prejudicar o contribuinte, atribuindo-lhe encargo e infração inexistente, impossível de ser retificado, por deficiências estruturais da fiscalização.

Contesta a acusação de que os dados do registro 74 foram reinventados, pois o que ocorreu foi um reprocessamento do inventário por conter inconsistências que necessitavam de correção para que demonstrassem a real situação dos estoques, a fim de não ser exigido imposto indevido ou excessivo.

Considera que a autuante comprovou que o levantamento carece de segurança e certeza, tanto assim que sugere a modificação da natureza da autuação para arbitramento da base de cálculo, pois se assim fosse este Auto teria de ser anulado, não podendo ser “aproveitado” para o fim sugerido pela autuante.

Com relação ao item 3º, o contribuinte observa que a autuante disse que não cobrou o ICMS por presunção de saída, demonstrando que está confusa e insegura no que diz respeito à infração imputada, uma vez que o ICMS por diferença de valores apurados em cotejo com os relatórios fornecidos por administradoras de cartões só pode ser exigido por presunção de omissão de saídas.

Alega que o tributo está sendo exigido em duplicidade, tendo em vista que este item 3º está contido no item 1º, que trata do levantamento quantitativo de estoques, ambos por omissão de saídas no mesmo exercício, de modo que, ou prevalece o levantamento quantitativo ou a presunção de omissão de saídas relativa aos cartões de crédito.

Frisa que a autuante acostou aos autos diversos demonstrativos sem consolidar e totalizar todas as 5 infrações para que a empresa possa exercer seu direito de defesa.

Conclui dizendo que restou comprovada a insegurança dos lançamentos, devendo ser anulados.

Reitera os pedidos já formulados em petição anterior.

Ao ter vista dos autos, a autuante pronunciou-se (fls. 3344/3346) dizendo que a manifestação do autuado constitui cópia das peças defensivas anteriores, e sendo assim nem merecia resposta, mas “essa auditoria” volta a se manifestar, no intento de contestar alguns pontos do novo pronunciamento. Diz que é absurda a acusação de que houve juízo de valor da auditoria quanto ao prazo para correção dos arquivos, porque “Essa auditoria”, desde o início, lutou para que a empresa cumprisse sua obrigação de corrigir os arquivos, e não foi atendida, daí a sugestão para aplicar o arbitramento.

Justifica o arbitramento dizendo que desde o início da fiscalização o autuado praticou embaraço à ação fiscal, e por isso deveria ser penalizado, porém a auditoria foi benevolente e não aplicou a punição cabível à época da fiscalização.

Aduz que a acusação da defesa não procede enquanto que as acusações da auditoria estão provadas, inclusive tendo a empresa se negado a corrigir os arquivos. Diz que não se negou a atender à diligência. Com relação ao SAFA, diz que o uso desse sistema corporativo não é obrigatório, e o levantamento foi feito todo no SAFA e exportado para o Excel apenas para a finalidade de incluir as Notas Fiscais, atendendo à diligência, o que seria obrigação da empresa, e não da auditoria.

Quanto ao registro 74, diz que a acusação está provada nas fls. 24182 [sic] a 2512 e 3203 a 3316, onde pode ser verificada a divergência entre os valores escriturados no livro de inventário e os lançados no arquivo apresentado pela empresa, e o próprio autuado em sua manifestação confessa que o arquivo foi corrigido por haver inconsistência, depois de autuado.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração, em razão das deduções já procedidas.

VOTO

Compõe-se o presente Auto de Infração de 5 lançamentos.

Foi alegada, na defesa, a inexistência de previsão legal para a infração do item 3º, que cuida de omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito em valor inferior ao que foi informado por instituição financeira e administradora de cartão.

A defesa sustenta a tese de que não se aplica neste caso a presunção de omissão de receita. Chama a atenção para a regra do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, que cuida de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito. Argumenta que o legislador com essa descrição quis se referir à totalidade das operações comerciais, independentemente de ter sido utilizado cartão de crédito ou de débito para conclusão da transação. Reclama que a autuante não observou que em vários meses o total das vendas da empresa é muito superior aos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões.

Conforme assinala a defesa, realmente o lançamento em discussão tem por fundamento jurídico o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Esse § 4º foi objeto de alterações através das Leis nº 8.542/02 e 11.899/10. Os fatos apurados ocorreram no exercício de 2008. Assim, cumpre observar a redação então vigente, dada pela citada Lei nº 8.542/02:

“§ 4º 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 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.”

Por conseguinte, no caso específico de vendas com pagamentos mediante cartões, a lei autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte prove ser improcedente tal presunção, sempre que a escrituração do estabelecimento indicar, dentre outras coisas, a existência de valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

É ilógica – “data venia” – a interpretação pretendida pela defesa, ao sugerir que os “valores de vendas” a que se refere o dispositivo legal em apreço seriam os das vendas totais do estabelecimento (operações efetuadas por meio de cartões de débito e de crédito, mais outras operações efetuadas com outras forma de pagamento), pois, evidentemente, as instituições financeiras e as administradoras de cartões só podem conhecer os números das operações que são realizadas com seu intermédio, não tendo como conhecer os valores das vendas efetuadas a dinheiro, com cheques pré-datados, etc. Vá lá que a redação do dispositivo tenha sido feita com imperfeição, mas é evidente que os referidos “valores de vendas” a serem considerados para caracterização da presunção legal em análise são unicamente aqueles que são conhecidos pelas instituições financeiras ou administradoras de cartões.

Em suma, a declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, nos termos do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 8.542/02.

Também foi alegado que o tributo estaria sendo exigido em duplicidade, tendo em vista que o item 3º estaria contido no item 1º, que trata do levantamento quantitativo de estoques, ambos por omissão de saídas no mesmo exercício, de modo que, ou prevalece o levantamento quantitativo ou a presunção de omissão de saídas relativa aos cartões de crédito.

Não há duplicidade de exigência de tributo neste caso, pois o lançamento do item 1º refere-se aos exercícios de 2006 e 2007, ao passo que o item 3º diz respeito ao exercício de 2008.

Outra questão suscitada pela defesa é quanto ao critério da proporcionalidade, com fundamento na orientação da Instrução Normativa 56/07, alegando que a loja comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Isso, contudo, não foi provado. De acordo com as cópias anexas do Registro de Apuração (fls. 3022/3077), não consta que a empresa opere com mercadorias do regime de substituição tributária.

Quanto ao mérito, a defesa questiona o método adotado no levantamento objeto do item 1º. Desde a defesa inicial e nas manifestações subsequentes, insistiu em que o levantamento quantitativo teria de ser feito levando em consideração apenas os 4 primeiros dígitos dos códigos das mercadorias, haja vista a forma como os códigos foram estruturados, pois a partir do 5º dígito a combinação dos números tem o objetivo de fornecer outras informações, principalmente para a área de compras, indicando número do registro, vencimento, tamanho, identificação de repetição de compra, modelo, fornecedor, preço, estação do ano, etc., de modo que não é o código inteiro o que identifica a mercadoria, e sim os 4 primeiros dígitos.

Em manifestação nesse sentido, sempre insistindo nesse ponto, o autuado explicou por qual razão o agrupamento deve ser feito considerando-se apenas os 4 primeiros dígitos, informando que, de acordo com as praxes da empresa, os algarismos do código contêm informações de gerenciamento, em especial para o setor de compras, havendo algarismos que representam a estação do ano para a qual a mercadoria foi adquirida, sendo que, no caso de a mercadoria “não rodar”, ou seja, se tiver pouca ou nenhuma saída, permanecendo na área de venda por muito tempo, o dígito é alterado para outro algarismo, indicando que aquela mercadoria é da estação anterior, e pelas mesmas razões tal dígito pode ser alterado para outros algarismos, a depender do insucesso das vendas e da demora na saída da mercadoria. Frisa que, apesar dessas alterações de “estação”, além de outros dados de interesse interno da empresa, a mercadoria continua sendo a mesma, servindo tais alterações para uma correta decisão na gestão de compras e dos estoques. Aduz que, como na impugnação inicial, juntou cópia da etiqueta de venda explicando a estrutura da codificação da empresa, dando destaque aos 4 primeiros dígitos.

Em atenção a essas razões, consideradas razoáveis, tendo fundamento expresso no inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98, foi determinada diligência para que a autoridade fiscal procedesse ao agrupamento das mercadorias adotando o mesmo critério adotado pela empresa. Em vez de cumprir a diligência, a autoridade fiscal limitou-se a dizer que no levantamento inicial já havia feito o agrupamento pelos 2 primeiros dígitos.

O autuado manifestou-se sustentando mais uma vez a necessidade de proceder-se ao agrupamento levando em conta os 4 primeiros dígitos, pelas razões já assinaladas.

Em face disso, foi determinada nova diligência, reiterando quanto a esse aspecto os termos da diligência anterior. Mais uma vez a autoridade fiscal deixou de atender à diligência, repetindo que no levantamento inicial já havia feito o agrupamento pelos 2 primeiros dígitos.

Considerando-se as explicações do autuado quanto à estrutura dos códigos de suas mercadorias, o levantamento teria de ser feito tomando por base os 4 primeiros dígitos. Se uma mercadoria ingressa na empresa com um código, mas em virtude da estação do ano ela é vendida com outro código, é

evidente que isso implicará diferenças, uma para mais num item, e outra para menos no outro item. Foi justamente isso o que ocorreu no presente caso. Esse erro não acarretaria diferença quantitativa se as mercadorias fossem agrupadas por gênero, conforme recomenda a Portaria nº 445/98, no art. 3º, III.

O ideal – a regra geral – é que o levantamento quantitativo seja feito por espécie, sem agrupamento, em virtude da questão do preço médio. Porém, em situações especiais, é preciso adotar-se um critério justo, de modo a não se denunciar infração onde não existe infração.

Em suma, em face de itens semelhantes como esses, é razoável que o levantamento quantitativo seja feito por gênero, e não por espécies.

A Portaria nº 445/98 recomenda certas precauções a serem tomadas pelo auditor na realização de levantamento quantitativo de estoque. O art. 3º da aludida portaria recomenda:

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

.....
III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou *diversas referências*, deve-se fazer o agrupamento de cada item de forma a reunir num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.” (grifei)

Destaco o inciso III. Esse inciso contempla três situações, estando estas conectadas pela conjunção alternativa “ou”. Isso significa que basta o atendimento de uma delas.

Também destaco o verbo *deve-se*. A portaria não prevê que o agrupamento “pode” ser feito – a portaria prevê que o agrupamento “deve” ser feito.

Diante da orientação dada pelo dispositivo supracitado, concluo que o critério a ser seguido pelo auditor não pode ser único, para todos os casos, seja qual for o ramo de atividade. O critério adotado no levantamento fiscal precisa ser consentâneo com a situação de cada estabelecimento. Em situações como esta, ou o levantamento fiscal é feito pelo gênero, abrangendo os vários tipos ou espécies de mercadorias da mesma natureza, ou então se aplica outro roteiro de auditoria.

Considero caracterizado um caso típico de incerteza quanto ao fato, e por conseguinte quanto a eventuais valores porventura devidos.

Note-se que a própria autoridade autuante reconheceu essa incerteza em sua última manifestação, ao dizer que, no empenho de resolver esta situação, fez os cálculos por meio de arbitramento, que a seu ver seria o procedimento adequado para o caso, observando que o valor arbitrado é menor que o apurado no levantamento quantitativo de estoque.

É evidente que não há como acatar a sugestão da autuante para substituir o valor lançado por outro obtido por meio de arbitramento. A aplicação de arbitramento exige a observância de requisitos prévios, nos termos da lei.

Outra coisa que fragiliza o presente lançamento é que a auditora, em sua última manifestação, propôs a aplicação da multa prevista no art. 42, XIII-A, alínea “g”, da Lei nº 7.014/96, provavelmente querendo referir-se à alínea “j” (a auditora deve ter-se baseado em redação antiga da lei). Essa multa (alínea “j”) é aplicável em caso de falta de entrega de arquivos magnéticos ou de sua entrega contendo inconsistências. Ora, se os arquivos eram inconsistentes, então não poderiam servir de base para o levantamento que foi efetuado, e então seria o caso de já na época da ação fiscal ter sido feito o arbitramento, e não agora, depois de lavrado o Auto de Infração.

É nulo, portanto, o lançamento do item 1º, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, por falta de certeza e liquidez. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, mesmo mediante denúncia espontânea, antes de nova ação fiscal, exime-se de sanções.

No tocante ao item 2º, que cuida da falta de pagamento da diferença de alíquotas, em face das questões assinaladas pelo autuado, a auditora refez o lançamento, reduzindo o imposto do exercício de 2006 de R\$ 2.833,93 para R\$ 1.268,93 (mês de dezembro), excluindo a Nota Fiscal 18135.

A autuante não acatou o pagamento relativo a outras Notas Fiscais, algumas delas porque o pagamento foi feito em código de receita diverso do referente a diferença de alíquotas: a autuante explica que o pagamento foi feito como se fosse antecipação parcial e o autuado utilizou o crédito. Ora, se houve utilização indevida de crédito, o fato é outro, nada tendo a ver com a imputação. Caso realmente tenha havido creditamento indevido, seria o caso de ser glosado o crédito, não de acusar falta de pagamento da diferença de alíquotas. Analisarei caso a caso.

O imposto da Nota Fiscal 52650, do mês de dezembro de 2006, no valor de R\$ 1.257,50, foi pago em DAE de antecipação parcial em 25.1.07. A autuante já havia reduzido essa parcela do imposto de R\$ 2.833,93 para R\$ 1.268,93, excluindo a Nota Fiscal 18135. Excluindo-se também a Nota 52650, resta a ser lançado em dezembro de 2006 o imposto no valor de R\$ 11,43.

Não foi impugnado o débito de fevereiro de 2007.

O imposto da Nota Fiscal 4764, de abril de 2007, no valor de R\$ 9,67, foi pago em DAE de antecipação parcial em 25.5.07. Fica assim zerado o débito daquele mês.

O imposto das Notas Fiscais 24 e 4782, de maio de 2007, no valor de R\$ 77,76, foi pago em DAE próprio, de diferença de alíquotas, em 8.6.07, e no mesmo mês o imposto da Nota 4801, no valor de R\$ 10,01, foi pago em DAE de antecipação parcial, em 20.6.07. Fica portanto zerado o débito daquele mês.

O imposto da Nota Fiscal 4818, de junho de 2007, no valor de R\$ 6,23, foi pago em DAE de antecipação parcial, em 25.7.07. Permanece então naquele mês o imposto no valor de R\$ 11,75, relativo à Nota Fiscal 69.

O imposto das Notas Fiscais de dezembro de 2007, no valor de R\$ 14,23, foi pago em DAE próprio, de diferença de alíquotas, em 10.1.08. Fica portanto zerado o débito daquele mês.

Em suma, os valores remanescentes do item 2º são de R\$ 11,43 em dezembro de 2006, de R\$ 0,26 em fevereiro de 2007 e de R\$ 11,75 em junho de 2007, totalizando R\$ 23,44.

O item 3º refere-se a omissão de saídas de mercadorias apurada por meio da diferença entre as informações prestadas por instituição financeira ou administradora de cartões de crédito e o que foi declarado pela empresa.

Houve diligência, e a auditora refez os cálculos, reduzindo a zero a parcela de março de 2008 e majorando a parcela de dezembro de R\$ 3.065,71 para R\$ 3.085,55.

Na informação às fls. 3088/3090, a auditora afirmou que neste caso o ICMS não foi cobrado com base em presunção de omissão de saídas, o que levou o autuado a manifestar-se dizendo que isso demonstra que a autoridade está confusa e insegura.

É evidente que no item 3º o imposto é cobrado com base em presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Acato o resultado da diligência, ficando o imposto do item 3º reduzido para R\$ 3.085,55, relativo a dezembro de 2008.

O item 4º diz respeito a multa por falta de registro de entradas de mercadorias. Em face dos elementos trazidos pelo autuado, a auditora reconheceu que as Notas Fiscais 9609 e 32168 estavam escrituradas e reduziu a multa para R\$ 465,00. As duas Notas, no total de R\$ 314,97 (valor das multas), são de dezembro de 2007, cuja multa total era de R\$ 433,77, ficando reduzida para R\$ 118,80, relativa à Nota Fiscal 14594.

Porém foi demonstrado que a Nota Fiscal 3669 da Radical Style (fl. 2708), no valor de R\$ 819,60, está registrada (fl. 2711). Deve portanto ser excluída a multa dessa Nota, no valor de R\$ 81,96, relativa a dezembro de 2008.

Há ainda a questão da Nota Fiscal 5653, da qual decorreu retorno através da Nota Fiscal 5740 (fl. 2712). O autuado alegou que foi emitida Nota Fiscal de entrada pela mesma empresa: Nota Fiscal 5740 (fl. 2713), tendo sido registrada no Registro de Entradas da empresa Mapa da Lua (fl. 2714), em 25.6.08, no valor de R\$ 1.584,00. Apesar da péssima qualidade das cópias reprográficas, dá para perceber que de fato a Nota Fiscal à fl. 2713 é uma Nota Fiscal de entrada em nome de Cavalcanti e Aguiar Ltda., da Rua Lauro de Freitas, Vitória da Conquista. O valor da Nota originária, de saída (fl. 2712) é de R\$ 1.584,00, e o valor da Nota de entrada (fl. 2713) é também de R\$ 1.584,00, conforme consta no Registro de Entradas da Mapa da Lua (fl. 2714). Considero provado que as mercadorias não circularam. Deve portanto ser excluída a multa dessa Nota, no valor de R\$ 158,40, de maio de 2008.

Feitas essas exclusões, os valores remanescentes do item 4º são de R\$ 118,80 em dezembro de 2007 e de R\$ 105,84 em março de 2008, totalizando R\$ 224,64.

No item 5º, foram glosados créditos porque no entender da fiscalização os documentos seriam falsos ou inidôneos, sendo por isso aplicada multa de 100%.

Na verdade, de acordo com o que foi dito na informação fiscal, o fato é outro: os créditos foram glosados por falta de destaque do imposto nos documentos.

Não se trata, portanto, de documentos falsos ou inidôneos, como foi equivocadamente acusado no Auto.

Sendo assim, a multa não é de 100%, e sim de 60%, conforme previsão do art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206951.0005/10-0**, lavrado contra **CAVALCANTI E AGUIAR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 3.643,19**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 557,64 e de 70% sobre R\$ 3.085,55, previstas no art. 42, incisos II, “f”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 224,64**, prevista no inciso IX do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2013

*ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR