

**A. I. Nº** - 180642.0008/12-3  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE MARCAS  
**AUTUANTE** - MARIA CRISTINA DOREA DANTAS  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO/DAT METRO  
**INTERNET** - 24. 02. 2014

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0027-01/14**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS. EXERCÍCIO FECHADO. **a)** OMISSÃO DE SAÍDA. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS. As infrações lançadas carecem de certeza da base impositiva. Acusação fiscal eivada de vício insanável, em virtude de uso de arquivos magnéticos não condizentes com as reais operações mercantis. Auto de infração **NULO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/09/2012, reclama ICMS no valor de R\$34.882,04, apurado mediante as seguintes infrações, no exercício de 2008:

*INFRAÇÃO 1 – “Falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Valor Histórico: R\$34.680,39. Multa 70%”.*

*INFRAÇÃO 2 – “Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor Histórico: R\$201,65. Multa 60%”.*

Na impugnação (fls. 694/708), o autuado inicialmente suscita preliminares de nulidade quanto à falta de indicação precisa da infração e, à violação da legalidade tributária.

Na primeira preliminar, refere-se à falta de indicação precisa da infração. Cita a disposição constitucional do artigo 5º, LV, para assegurar o direito ao contraditório, à ampla defesa e seu reflexo na legislação estadual, conferido no art. 18, incisos II e IV, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF/BA.

Diz que ao dispensar análise mais apurada das infrações lançadas, conclui-se pela falta de fundamentação e de elementos necessários do procedimento fiscal, elencados no art. 39 do Decreto Estadual nº 7.629/99.

Pontua a ausência da informação sobre a origem dos dados que ocasionaram as infrações relatadas, vez que o Livro de Registro de Inventário (doc. 3, fls. 742/767) contém valores diversos dos apontados pelo autuante. Decorre, assim, para o impugnante, a impossibilidade de exercer as mencionadas garantias constitucionais, ferindo, inclusive, o artigo 123 da Lei nº 3.956/81.

Para confirmar a nulidade por falta de fundamentação, diante da incerteza do lançamento, transcreve orientações da doutrina, bem como entendimento pacificado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao indicar a nulidade de autuações não justificadas ou com fundamentação insuficiente.

Na segunda preliminar suscitada – violação à legalidade tributária – alega a nulidade da autuação, em virtude do enquadramento da infração está suportada apenas em dispositivos do Decreto nº 6.284/97 (Regulamento do ICMS do Estado da Bahia). Assim, o lançamento fiscal carece de indicação do dispositivo de lei. Aponta o artigo 97, do Código Tributário Nacional, para confirmar a essencialidade da existência de uma lei – *stricto sensu* – com o fim de tornar legítima a pretensão do Fisco, quanto à exigência de um tributo. Colaciona precedentes para enfatizar que o lançamento fiscal deve estar embasado em dispositivo de lei (Apelação nº 199938000147802, Relator Desembargador Federal Roberto Carvalho Veloso, Oitava Turma do TRF da 1ª Região, DJ 14/12/2007; Apelação nº 199934000051083, Relator Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma do TRF da 1ª Região, DJ 16/10/2009) e posicionamento do STJ (REsp 552479/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/11/2005, DJ 19/12/2005, p. 215; REsp 386669/RS, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2005, DJ 10/10/2005, p. 276). Cita novamente excertos doutrinários com intuito de confirmar seus argumentos defensivos, fls. 702/704, no sentido do princípio da legalidade condicionar a validade de um ato. Assim, propõe a nulidade do presente auto de infração, por não estar fundamentado em dispositivo de lei.

Quanto ao mérito da infração 1 – menciona novamente o equívoco cometido pela fiscalização, ao tentar imputar a omissão de saídas tributadas, posto que não se pôde entender a infração supostamente cometida, pois a informação contida no auto de infração contraria diretamente os dados imputados nos documentos fiscais da empresa, bem como a ausência de indicação do motivo da mencionada omissão. Transcreve a infração.

Reproduz trecho da planilha elaborada pela autuante, na qual está demonstrada a suposta falta cometida pelo impugnante. Traz, como exemplo na fl. 705, o produto 84217 (vestido libanês), no qual tem: estoque inicial = 0; entradas = 23; estoque final = 0; saídas reais = 23; saídas com notas fiscais = 09 e omissão de saída = 14, para reafirmar os argumentos da primeira preliminar de nulidade.

No sentido de infirmar a infração 1, menciona a não consideração de trocas e devoluções de mercadorias consignadas no formulário denominado DMGT – Devolução de Mercadoria por Garantia ou Troca, ao invés de emitir o cupom fiscal no caso de cada troca. Assim, no final de cada período mensal, é emitida uma única nota fiscal de entrada, conforme os documentos juntados (doc. 05, fls. 773/786).

Explica que, para cada troca realizada, utiliza o “*Mapa Diário Demonstrativo das Trocas*” registrando as operações de trocas ou devolução, com as respectivas informações de cada Cupom Fiscal ou DMGT (doc. 06, fls. 787/859). Dessa forma, por não observar tal procedimento, conferido pelo Regime Especial, Processo nº 07807920069, conclui-se pela suposta omissão de entradas de mercadorias provenientes das trocas.

Para corroborar seu entendimento, relata a análise do produto de código 84217 – Vestido Libanês e relata: “*Apesar de a fiscalização ter indicado a existência de 0 (zero) mercadorias no estoque final, ficou constatado que a Impugnante fechou o ano com 15 peças estocadas. Ainda, neste produto, informa que no período foram registradas 23 (vinte e três) entradas, ocorrendo à saída de 09 (nove) mercadorias. Portanto o estoque final deveria ser de 14 (catorze). Contudo, como apontado no livro registro de inventário, existiam 15 (quinze) peças, ou seja, uma a mais. Esta diferença de uma mercadoria a mais se justifica pelas trocas/devoluções ocorridas no mês de dezembro de 2008. Basta examinar o Mapa Diário Demonstrativo das Trocas, dezembro, fls.21, onde se constata que ocorreu exatamente uma troca/devolução relativa ao produto 84217 – Vestido Libanês (doc.06)*”. Pontua que este exemplo meramente ilustrativo, mas que repete em todos os casos.

Outro exemplo, consta da análise do produto de código 84824 – Camisolão, ao abordar, no período fiscalizado o registro de 15 (quinze) entradas, ocorrendo à saída de 05 (cinco). Dessa forma, no estoque final, deveriam ter 10 (dez) mercadorias. Entretanto, como apontado no livro registro de inventário, no encerramento do ano, o impugnante tinha 12 (doze) peças em estoque, ou seja, 02 (duas) a mais. Essas duas peças também entraram no estabelecimento por trocas/devoluções

ocorridas nos meses de novembro, fls. 24 e dezembro de 2008, *vide* fl. 06 do Mapa Diário Demonstrativo das Trocas (doc. 06). No entanto, não houve consideração desse fato pela fiscalização.

No mérito da infração 2, informa as descrições de CFOPs nos quais a empresa atua como substituta tributária: *“Entradas - 1409 ou 2409 – Transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária - 1411 – Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária; Saídas - 5403 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto - 5409 – Transferência mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária”*.

Afirma que todas estas operações sujeitas à substituição foram devidamente escrituradas na Declaração e Apuração Mensal do ICMS – DMA (doc. 07, fls. 861/865), tendo o imposto sido devidamente recolhido, conforme se denota dos comprovantes constantes do doc. 05. Assim sendo, resta claro o equívoco cometido pela fiscalização.

Pede pela Nulidade e/ou Improcedência do Auto de Infração.

A autuante em sua informação fiscal de fls. 868/871, informa que diante das alegações, traz a baila algumas informações e esclarecimentos, a fim de restabelecer a verdade dos fatos e colaborar para o deslinde do processo. Explica que a ação fiscal teve início em 05/07/2012, com a entrega de duas intimações, a saber: *“1) Intimação para apresentação de Livros e Documentos. (pág. 5); 2) Intimação para correção das inconsistências apuradas pela fiscalização nos arquivos magnéticos – SINTEGRA Convênio ICMS 57 (pág. 7 a 45)”*.

Disse que após fazer parte da fiscalização e de posse dos relatórios emitidos pelo SAFA, foi feita uma solicitação ao contribuinte para verificação destes relatórios, caso houvesse alguma correção solicitada pelo contribuinte e as mesmas justificadas, seria feito novo exame nos relatórios e se as mesmas fossem aceitáveis os relatórios seriam refeitos. Não houve interesse por parte do contribuinte para efetuar tal verificação. Inclusive a declaração pelo não atendimento a solicitação também não foi feita pelo contribuinte, fl. 44.

Desta forma, foi feito a Auto de Infração com base nos demonstrativos gerados pelo SAFA, referente ao exercício de 2008, no qual estão apresentadas as 2 (duas) infrações.

Esclarece o uso do programa SAFA para a realização da Auditoria de Estoque, resultando na infração 1, ao utilizar dados dos Arquivos Magnéticos fornecidos pelo contribuinte, sendo necessária a sua exatidão. De posse dos relatórios gerados pelo SAFA, realiza-se verificação por “amostragem” dos dados do Arquivo Magnético. Tal procedimento foi efetuado pela fiscalização.

A partir da apresentação pelo impugnante de apenas uma mercadoria para determinar “a não prosperidade” do auto de infração, fl. 704, resolveu realizar conferência, não mais por amostragem e sim de todas as mercadorias envolvidas naquela Auditoria. Por conseguinte, houve a constatação de divergências nos Estoques Inicial e Final de algumas delas.

Registra que, no Relatório de Cálculo das Omissões, fls. 59/82, há divergência em 962 mercadorias, de entrada ou de saída.

Afirma que após ter sido realizada a revisão, foram encontradas 149 mercadorias, fls. 872/902, com divergência do Estoque Inicial ou do Estoque Final, equivalente a 15,5% dos itens considerados no levantamento fiscal, o que não justifica a anulação do auto pleiteada. Salienta o que tais *“divergências foram sanadas e novos relatórios com as divergências foram gerados e anexados ao presente processo”*.

Sobre o mencionado Regime Especial, para devolução/trocas de compras, Processo Administrativo nº 07807920069, informa a autuante a necessidade de inserção dos dados das respectivas operações nos arquivos magnéticos pelo sujeito passivo.

Assim, tendo sido corrigidos os dados de Estoques Inicial e Final de algumas mercadorias, bem como a elaboração de novos demonstrativos, não ensejam a anulação do débito tributário.

Relata que, em virtude da infração 2 ser decorrente da infração 1, mantém os esclarecimentos apresentados anteriormente.

Conclui que as correções realizadas nas infrações 1 e 2 decorrem de erro no programa SAFA. Anexa demonstrativos de: “- *Mercadorias com alterações no Estoque Inicial e/ou Estoque Final. (págs. 872 e 873); - Infração 04.05.05 – Levantamento Quantitativo de Estoques – omissão – Exercício Fechado – Entrada de mercadorias tributadas maior que a saída, no valor de R\$27.052,57. (págs. 874 a 897); - Infração 04.05.04 – Levantamento Quantitativo de Estoques – Omissão – Exercício Fechado – Entrada de mercadorias tributadas, no valor de R\$805,39. (pág. 898)”.*

Registra a juntada de demonstrativos de omissão de saída, fls. 899/903. Afasta o acolhimento dos requerimentos efetuados pelo impugnante e roga pela procedência do Auto de Infração, com as devidas correções, visando salvaguardar o interesse público.

Em nova manifestação, fls. 910/920, o sujeito passivo suscita novamente preliminar de nulidade da autuação, quanto à violação à legalidade tributária, pela fundamentação apenas por Decreto. Cita Jurisprudência do STJ (REsp 552479/RJ, Relator Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma. DJ 19/12/2005, p. 215.; REsp 386669/RS, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, 2ª Turma. DJ 10/10/2005, p. 276.) e postula pela nulidade do Auto de Infração.

No mérito da infração 1, afirma que, após os esclarecimentos da fiscalização, acerca da revisão promovida pela autuante nos levantamentos quantitativos de estoque e apuração de divergência em 15,5% dos itens constantes no Auto de infração, são suficientes para confirmar a inconsistência do lançamento. Nesse sentido, menciona os mesmos argumentos da impugnação, além da não consideração do Regime Especial referente às operações de troca e devolução, após a elaboração dos novos demonstrativos.

Traz demonstrativo, abaixo reproduzido, com outros itens do levantamento fiscal, sem considerar as operações de troca e devolução de mercadorias. Suscita, assim, a improcedência da cobrança.

REGISTRO DE INVENTÁRIO E DMGT (DOCS. 03 E 06 DA IMPUGNAÇÃO)						
Código	Produto	Entradas	Entradas por troca/devolução	Saídas	Estoque final	Omissões
84197	Vestido Mali	21	02	15	08	0
84224	Vestido Kênia	21	01	16	06	0

Quanto à infração 2, além da nulidade por estar a autuação baseada apenas em Decreto, há o vício em decorrência da revisão de lançamento pela autuante.

Explica que a “*fiscalização que deu origem ao Auto de Infração ora impugnado foi devidamente finalizada com a lavratura do Termo de Encerramento, tanto que foi oportunizado à Impugnante o oferecimento de defesa contra a exação que lhe fora imposta*”. Depois de juntada a Impugnação, os autos foram remetidos para esclarecimentos pela fiscalização. Afirma que não houve conversão do feito em diligência e não houve decisão no sentido de retificar o lançamento de origem e majoração do lançamento, a ponto de infringir o artigo 149 do CTN, já que a questão posta não se enquadra nas hipóteses previstas.

Pontua a infringência aos artigos 145 e 146 de CTN, em virtude da alteração do lançamento em prejuízo do contribuinte e da modificação dos critérios jurídicos utilizados pela autuante, tendo em vista o encerramento da fiscalização e a notificação do contribuinte. Menciona, na fl. 918, a lição de Leandro Paulsen (LEANDRO PAULSEN; Direito Tributário; 2007; Editora Livraria do Advogado; 9ª edição; página 953.).

Ainda em relação à infração 2, aduz que a autuante informa, de forma resumida: “*como a infração 02 foi em consequência da infração 01 todas os esclarecimentos já foram apresentados anteriormente*” (sic). Para o impugnante a fiscalização não se manifestou sobre a alegação de

pagamento trazida aos autos, tendo efetuada a majoração desta infração de R\$ 201,61 para R\$ 805,39, sem qualquer espécie de justificativa, mesmo tendo sido acostados a relação dos produtos sujeitos à substituta tributária, doc. 05, fls. 773/786 e doc. 07, fls. 861/865, da Impugnação, as respectivas DMA's e os comprovantes de pagamento do imposto. Suscita a consideração desses fatos pela Junta de Revisão Fiscal, para afastar por completa a correspondente exação.

Por fim reitera os pedidos trazidos na Impugnação.

Em nova informação fiscal, 923/925, a autuante diz que as alegações do sujeito passivo são repetições das anteriores, já esclarecidas: *“(i) a existência de estoque escriturado em seus livros de Inventário; (ii) a concessão de regime especial em favor da Impugnante no tange às trocas e devoluções de mercadorias; e (iii) a escrituração e pagamento do imposto no que tange à substituição tributária”*. Cita os mesmos argumentos sustentados na informação anterior.

Menciona a realização de todas as correções do levantamento fiscal, a elaboração de novos demonstrativos entregues ao sujeito passivo e que seus requerimentos não merecem ser acolhidos. Roga pela procedência do Auto de Infração, com as devidas correções, visando salvaguardar o interesse público.

## VOTO

A legislação tributária compreende normas de direito material e processual que os sujeitos da relação tributária devem cumprir. Nesse sentido, tem-se o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, além do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, vigente à época dos fatos geradores do imposto estadual, para o fiel cumprimento da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996.

Numa breve visita ao artigo 19 do RPAF/99, verifico a possibilidade da indicação de dispositivo regulamentar equivalente à menção de dispositivo de lei - artigos: 1º, 2º, 6º, 8º, 13, 15, 17, 23, 23-B, 32, 34 e 35, da Lei nº 7.014/96. Consta dos autos a expressa e clara descrição da imputação, bem como a evidência do enquadramento legal na lavratura do auto de infração, relativo à omissão de saída de mercadorias e falta de retenção e recolhimento do ICMS, na condição de substituto tributário, decorrente do levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2008. Assim, indefiro o pleito sobre a nulidade baseada na violação à lei tributária acima exposta.

Da análise dos documentos acostados aos autos, constato a nítida fragilidade da acusação fiscal, em virtude da retificação dos saldos dos estoques inicial e final nos demonstrativos originários do levantamento fiscal; da demonstração pelo impugnante dos equívocos nos lançamentos relativos à infração 1, inclusive, ao apresentar erros na apuração da omissão de saída em outros itens, após a informação fiscal, na qual já houvera alteração da respectiva acusação; o aumento do ICMS reclamado na infração 2 e, sobretudo, pelo uso de arquivos magnéticos não condizentes com a realidade das operações efetuadas pelo sujeito passivo, essencial para a constituição do crédito tributário nas duas infrações lançadas, no que diz respeito ao elemento quantitativo da base de cálculo do imposto.

Assim, a autuante não se desincumbiu do ônus inerente à constituição segura do crédito tributário, haja vista, na sua informação fiscal, a declaração da necessidade de inserção dos dados das operações, relativas ao Regime Especial - devolução/trocas de compras, Processo Administrativo nº 07807920069, nos arquivos magnéticos do sujeito passivo, o que evidencia a falta de consideração na execução da fiscalização dessas operações, corroborada com a demonstração nos autos pelo impugnante. Tal procedimento da fiscalização contraria o Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no seu artigo 113, §2º, acerca da finalidade da respectiva obrigação tributária acessória, no caso em tela, o uso de arquivos magnéticos condizentes com a realidade das operações mercantis do sujeito passivo, para salvaguardar a Administração Pública em arrecadar o ICMS.

Em virtude da inconsistência também estar presente nos arquivos magnéticos utilizados na infração 2, à semelhança da infração 1, fica prejudicada a análise quanto à nulidade suscitada a respeito do prejuízo ao contribuinte, quanto à modificação dos critérios jurídicos utilizados pela autuante, que ocasionaram aumento daquela infração de R\$ 201,61 para R\$ 805,39.

Cabe o registro da necessidade de obter arquivos magnéticos fidedignos com as operações mercantis do impugnante, com o fito de promover procedimento fiscal consistente com a realidade fática, o que, no presente procedimento, não ocorreu.

Dessa forma, o lançamento realizado pela fiscalização possui vício insanável que compromete o respectivo processo administrativo, ao infringir a segurança jurídica, com reflexos na ausência do efetivo exercício do direito à ampla defesa e contraditório, de forma a sepultar a acusação fiscal, em decorrência dos equívocos ocasionados pelo sistema SAFA, bem como a não consideração, no procedimento fiscal, das operações submetidas ao regime especial acima exposto, relatados pela autuante.

Ao considerar a verdade material, a declaração da autuante e os equívocos apontados pelo impugnante, na determinação das operações sujeitas à incidência do ICMS, do levantamento fiscal em questão, concluo pela falta de robustez na constituição do crédito tributário, notadamente, pela fragilidade do procedimento em apurar com segurança o *quantum debeat* da base de impositivo do respectivo lançamento, em virtude da inconsistência dos arquivos magnéticos utilizados.

Do exposto, voto pela nulidade das infrações 1 e 2, com fulcro no art. 18, inciso IV, alínea "a" c/c o art. 39, inciso IV, alínea "b", do RPAF/99.

Com base no art. 21 do mencionado regulamento processual, recomendo a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, tendo em vista a apresentação dos arquivos magnéticos não condizentes com a realidade das operações do sujeito passivo, conforme informação do autuante, após a verificação do devido cumprimento quanto, à entrega dos arquivos magnéticos consistentes com as operações mercantis do contribuinte no exercício de 2008 pelo sujeito passivo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **180642.0008/12-3**, lavrado contra **COMPANHIA DAS MARCAS**. Recomenda-se a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2014.

JOSE BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - RELATOR

JOSE RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR