

A. I. Nº - 102148.0001/13-6
AUTUADO - HSJ COMERCIAL S. A.
AUTUANTES - MARCOS VENICIUS BARRETO MAGALHÃES
ORIGEM - INFAZ/VAREJO
INTERNET - 19.03.2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0040-01/14

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE APAGAMENTO. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do estado para comercialização. O sujeito passivo deixou de incluir no cálculo do valor a pagar, a parcela de IPI destacada nos documentos fiscais de aquisição, o que deveria fazê-lo, por força de disposição normativa. Infração procedente. 2. CRÉDITO FISCAL. a) Utilização indevida. Infração reconhecida. b) Utilização antecipada. O contribuinte apropriou-se do crédito fiscal, em momento anterior ao da emissão do documento fiscal. Embora confesse o fato, se insurge contra a acusação, todavia não consegue elidir a mesma. Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária adquiridas. Infrações mantidas. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXERCÍCIO FECHADO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Constatadas diferenças tanto de saídas como de entradas de mercadorias, há de ser cobrado o valor de maior expressão monetária, no caso o das saídas, no exercício de 2009. A informação fiscal prestada pelo autuante, resultou em diminuição do débito lançado para a infração, acolhendo razões defensivas. b) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXERCÍCIO FECHADO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Constatadas diferenças de entradas de mercadorias, há de se aplicar a presunção do artigo 4º da lei 7.014/96 que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O autuante, analisando as arguições defensivas, reduziu o valor do débito. c) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE PAGAMENTO DAS ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS COM RECURSOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES ANTERIORES DE SAÍDAS TAMBÉM NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA

REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O contribuinte trouxe aos autos demonstrativos que analisados pelo autuante, resultaram na redução do valor originalmente lançado. Mantido o lançamento de forma parcial. 4. LIVROS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Infração reconhecida. Não acolhidas as questões preliminares e indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de março de 2013 e refere-se à cobrança no valor total de R\$ 136.273,93, relativo a imposto e multa percentual, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. Recolhimento a menor do ICMS por antecipação parcial, referente às mercadorias originadas de outras unidades da Federação e adquiridas para fins de comercialização, no valor de R\$ 78.662,90, bem como multa de 60%, sendo tal ocorrência verificada no período de fevereiro a dezembro de 2008 e janeiro a agosto de 2009.

Infração 02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a entrada de bem de ativo imobilizado, com apropriação de valor superior ao permitido pela legislação, no valor de R\$ 118,31, com multa de 60%, fato constatado nos meses de janeiro e agosto de 2010.

Infração 03. Utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias cujas entradas no estabelecimento ocorreram em data posterior à da utilização do crédito fiscal, com repercussão na obrigação tributária principal. Consta da acusação, a afirmativa de uso intempestivo de crédito de transferências de outros estabelecimentos, no valor total de R\$ 14.786,73, sendo indicada multa de 60%, para as ocorrências dos meses de março e abril de 2010.

Infração 04. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças, tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária (a das operações de entradas) com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no montante de R\$ 6.990,03, para o exercício de 2008, com multa de 70%.

Infração 05. Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, para o ano de 2009, no total de R\$ 24.091,44, e multa de 70%.

Infração 06. Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante

levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, (2010), totalizando R\$ 11.164,52, bem como multa de 100%.

Infração 07. Não escriturou o livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, relativamente às Autorizações de Impressão de Documentos Fiscais 99.621.337.34.2010 e 99.622.128.33.2012, sendo apenado com a imposição da multa de R\$ 460,00.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 726 a 737, onde argüi em sua defesa, que não concorda com o lançamento, asseverando que em relação à infração 01, objetivando a comprovação de que não houve recolhimento a menor do ICMS, que estão sendo acostados documentos, por amostragem, sem prejuízo de ser realizada nova diligência fiscal para avaliar todos os documentos fiscais comprobatórios da regularidade da empresa Impugnante, relativa a esta apuração:

Com isso, pode-se observar que o valor debitado na saída do estabelecimento remetente corresponde exatamente ao valor do crédito lançado na entrada, conforme se observa pelas Notas Fiscais e Livro Registro de Apuração.

Registra que o ICMS por antecipação foi devidamente apurado e recolhido, conforme DAE's que anexa, mediante a subtração do crédito relativo à entrada e o valor encontrado após a aplicação da alíquota do ICMS, ou seja, 27% (vinte e sete por cento) para mercadorias destinadas a comercialização ou 17% (dezesete por cento) para mercadorias destinadas ao ativo fixo ou de uso e consumo, calculado sobre o valor total da operação.

Observa não ser contribuinte do IPI, pois exerce exclusivamente o comércio varejista, razão pela qual o mesmo integra o custo da mercadoria, e motivo pelo que entende estar correta a apuração do ICMS por antecipação parcial, a qual incluiu na base de cálculo do tributo, o valor destacado a título de IPI.

Para a infração 02, informa que trata-se de operação de saída de ativo fixo do Rio de Janeiro com posterior retorno, e, portanto, não tributada, nos termos do artigo 47, inciso XIV do RICMS/RJ, e que tais produtos destinavam-se à elaboração das vitrines da Impugnante, que permanecem montadas por certo período de tempo, de acordo com a coleção ou em razão de alguma festividade específica, como por exemplo, Natal, Dia dos Namorados, etc., época em que são montadas vitrines comemorativas, sendo fato que ao final do período, tais produtos são devolvidos para à origem.

Todavia, em razão da retenção destes produtos na barreira fiscal do Estado da Bahia, diante do descredenciamento do Contribuinte em certo período, e diante da necessidade de rápida montagem para atender ao cronograma nacional de lançamento de coleções estabelecido pela empresa, realizou o pagamento do ICMS na entrada e posteriormente creditou-se do valor integral apenas para anular o custo financeiro sobre a operação, já que se tratava de saída não tributada.

No sentido de corroborar com tais assertivas, informa estar juntando as 02 (duas) Notas Fiscais apontadas pelo autuante, juntamente com os respectivos DAE's, comprobatórios do pagamento do ICMS por antecipação e o livro Registro de Apuração do ICMS com o lançamento do crédito do imposto, cuja quantia fora inclusive reconhecida pela autoridade administrativa.

Desta forma, considerando que estas mercadorias não integraram permanentemente o ativo fixo da Impugnante, entende que não pode subsistir o lançamento também neste aspecto, o qual glosou 47/48 do valor do crédito.

Para a infração 03, salienta o autuante, como visto, que o contribuinte utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria cuja entrada no estabelecimento ocorreu em data posterior à da utilização do crédito fiscal – Com repercussão na obrigação tributária principal. E ainda acrescentou que houve uso intempestivo de crédito de transferência de outros estabelecimentos.

Para tanto, no próprio Auto de Infração ele próprio apresentou a seguinte planilha:

Data Ocorr	Data Venc	Base de cálculo	Alíq (%)	Multa (%)	Valor Histórico
28/03/2010	09/04/2010	29.801,00	17	60	5.066,17
30/04/2010	09/05/2010	57.179,76	17	60	9.720,56

Diz que na fl. 176 do Auto de Infração, também foi anexada pela própria autoridade fiscal planilha com o seguinte conteúdo, além das respectivas notas fiscais e registros fiscais de apuração do ICMS:

Data Ocorr	NF nº	Data da NF	Crédito Transferido	Multa (%)	Valor Histórico
Fev/10	328	04/03/2010	8.443,61	60	5066,17
Abr/10	272	05/05/2010	6.835,50	60	4101,30
Abr/10	439	05/05/2010	9365,50	60	5619,26
Subtotal			16.200,93		9.720,56
Total			24.644,54		14.786,72

Sustenta que deve haver inconsistência no levantamento realizado pela fiscalização, pois como poderia, por exemplo, uma base de cálculo de R\$57.179,76 corresponder a um crédito de R\$16.200,93, se a alíquota aplicável era de 17%?, o que o leva a concluir que ou o valor do crédito está equivocado, pois deveria ser R\$9.720,56 (e não R\$16.200,93), ou a base de cálculo está equivocada, na medida em que deveria ser R\$95.299,59 (e não R\$57.179,76).

Afirma que, aparentemente, há outra divergência, haja vista que na planilha que serviu de suporte descritivo no corpo do Auto de Infração foi apontada a Data de Ocorrência do dia 28/03/2010 (vencimento 09/04/2010) e 30/04/2010 (vencimento 09/05/2010), enquanto que às fls. 177 o fiscal apontou que a infração ocorrera no mês de fevereiro e abril, ambos no ano de 2010.

Assim, assevera que a única certeza que se tem é que tal confusão cerceou o direito do contribuinte em entender corretamente o lançamento, prejudicando-o por certo em sua defesa, razão pela qual pugna-se desde já pela nulidade do lançamento relativamente a este aspecto, com supedâneo no artigo 18, IV, “a” do Decreto 7629/99 (RPAF/99).

Acaso seja ultrapassada esta preliminar, esclarece que não houve utilização antecipada de crédito fiscal nos meses de fevereiro (ou março?) e abril de 2010 como sustenta o auditor fiscal, uma vez que o crédito foi devidamente apurado considerando exatamente as operações realizadas em cada um desses meses, conforme inclusive se comprova pelo próprio Registro Fiscal de Apuração do ICMS – Operações Próprias anexado, às fls. 178 e seguintes, pela fiscalização.

Porém, não obstante a apuração ter sido realizada no mês de fevereiro (ou março?) e abril de 2010, a nota fiscal que registrou a transferência do crédito foi emitida nos primeiros dias úteis do mês subsequente, e a sua emissão diz respeito apenas ao cumprimento de uma obrigação acessória que formaliza o lançamento do crédito, mas a sua apuração sem dúvida foi realizada no mês anterior, competente.

Para melhor elucidar a explanação, indica estar acostando cópias das Notas Fiscais de Transferência do crédito, relativas ao mês de maio de 2010, apenas a título de exemplo, com o respectivo livro Registro de Apuração do ICMS tanto da filial que transferiu o crédito, quanto da filial beneficiária do crédito, ora Impugnante.

Relativamente às infrações 04, 05 e 06, informa estarem sendo reunidas na presente explanação, haja vista que todas tratam de omissão, seja de entradas ou saídas, verificadas pelo Fisco com base no Levantamento Quantitativo de Estoques realizado.

Ocorre que este lançamento não merece prosperar, pois em alguns casos foi desconsiderado o estoque inicial e em outras situações não foram consideradas as saídas.

Traz à baila apenas 09 (nove) referências, escolhidas aleatoriamente, objetivando a comprovação das alegações da Impugnante, por amostragem, destacando na planilha com toda movimentação das 09 (nove) referências, cujos documentos estão acostados à presente Impugnação:

- REFERÊNCIA 1A1B489

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
0	4 (NF 277849 S22 + NF 283236 S22 + NF 285831 S22 + NF 2379 S4)	2 (NF 5469 S4 + NF 5855 S4)	2 (Livro Inventário 04, pg. 05)

- REFERÊNCIA 1C1B80

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
0	2 (NF 286971 S22 + NF 2379 S4)	1 (NF 5855 S4)	1 (Livro Inventário 08, pg. 24)

- REFERÊNCIA 1AL2B8116

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
0	1 (NF 326398 S0)	1 (NF 5445 S4)	0

- REFERÊNCIA 1A2O9917

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
0	1 (NF 83170 S21)	0	1 (Livro Inventário 05, pg. 07)

- REFERÊNCIA 1AL3OB2022

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
1 (Livro Inventário 04, pg. 13)	0	1 (ECF4 985/240)	0

- REFERÊNCIA 1BC2S6

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
0	1 (NF 61653 S21)	1 (ECF1 850/6314)	0

- REFERÊNCIA RS3B13

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
1 (Livro Inventário 05, pg. 43)	0	1 (NF 2374 S0)	0

- REFERÊNCIA RS2TE9

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
1 (Livro Inventário 05, pg. 43)	0	1 (NF 1594 S0)	0

- REFERÊNCIA RS2TE1

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final
1 (Livro Inventário 05, pg. 43)	0	1 (NF 856 S0)	0

Para a infração 07, reconhece a procedência do lançamento tributário, razão pela qual informa providenciará o respectivo pagamento.

Conclui, solicitando que seja declarado nulo o lançamento relativo à “infração 03” do Auto de Infração, e quanto às demais infrações, sejam as mesmas julgadas totalmente improcedentes, com exceção da “infração 07”, a qual se reconhece a procedência do lançamento tributário.

Na hipótese de não ser acolhida a preliminar retro mencionada, pugna que o Auto de Infração seja julgado improcedente na sua totalidade, com base nas razões já expostas, salvo no que se refere à “infração 07”, a qual a repete reconhecer a procedência do lançamento tributário e por essa razão já está providenciando o pagamento.

Informação fiscal prestada às fls. 823 a 832 pelo autuante argumenta que, em relação à infração 01, conforme o Artigo 352-A, do RICMS/97 *"ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX, do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição."*

Após transcrever o teor do artigo 61 diz que o contribuinte não pode questionar a cobrança da multa por pagamento do imposto de antecipação parcial decorrente de erro na base de cálculo, uma vez que para cálculo do débito, deve-se adicionar ao valor da própria operação todos os valores de seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos, que, nesse caso, referiu-se ao IPI. Como este não foi incluído na base de cálculo, quando da apuração do imposto para a antecipação pelo contribuinte, cabe a cobrança.

Portanto, o cálculo da multa incidente no valor pago a menor do ICMS por Antecipação Parcial está correto, motivo pelo qual mantém todos os termos da autuação.

Para a infração 02, argumenta que as Notas Fiscais Eletrônicas (nº 4.742, emitida em 05/01/2010, e nº 12.091, emitida 11/08/2010), foram anexadas ao PAF pelo contribuinte às folhas 758 e 765, respectivamente, e os DAE's também foram acostados pelo contribuinte ao PAF às folhas 759 e 766.

Alerta que, conforme se pode verificar nos dados da arrecadação da SEFAZ, disponibilizados pela DARC/GEIEF através do INC - Informações do Contribuinte, via documento que anexa, não existe nenhum pagamento com código de Receita 2.183 (ICMS Antecipação de Descredenciados) nos meses de janeiro e agosto de 2010. Os pagamentos efetuados pelo contribuinte para este código de receita, em 25/05/2010 e 27/05/2010, referem-se aos meses de maio e abril de 2010, respectivamente; e o pagamento efetuado em 30/07/2010, refere-se ao mês de julho de 2010.

Portanto, completamente fora de terem ocorrido os fatos alegados, ou seja, a retenção dos ativos fixos na barreira fiscal, uma vez que em janeiro, data da emissão da nota fiscal, não há qualquer pagamento de ICMS com essa rubrica, muito menos em agosto deste mesmo ano. Com isso, cai por terra esta alegação da defendente.

Alega que não se aplica o artigo 7º, inciso III, alínea "b", do RICMS/97, uma vez que está comprovado que o contribuinte não remeteu os ativos fixos adquiridos para exposição, já que o artigo 605, do RICMS/97, trata da suspensão da incidência do ICMS nas saídas internas e interestaduais de mercadorias. Observa que, o §2º, deste artigo 605, prevê que o contribuinte tem que fazer retornar esta mesma mercadoria num prazo de 60 dias, contados da data da saída. E se nesse prazo não for realizada a transmissão de sua propriedade, tal prazo não poderá ser

prorrogado. Essa previsão de 60 dias é com base no Convênio de Cuiabá, de 07/06/67, item 5º, que foi prorrogado por tempo indeterminado pelo Convênio ICMS 151/94. O contribuinte não comprovou que as mercadorias retornaram.

Salienta que o fato de que o próprio RICMS do Rio de Janeiro, no artigo 211, indica que *"A remessa de bens do ativo permanente imobilizado ou de material de uso e consumo será acobertada por Nota Fiscal ou por Nota Fiscal Avulsa, sem destaque do ICMS, e com os seguintes dizeres: 'Remessa de material de uso e consumo próprio ou bem do ativo permanente imobilizado da remetente, que deverá retornar ao fim da _____ (citar o evento, o local e as datas de início e término), sem incidência do ICMS, com base no inciso XIV, do artigo 40, da Lei nº 2.657/96 e Convênio ICMS nº 70/90'"*. Além disso, no parágrafo único, deste artigo 211, ser dito que *"No retorno dos bens de que trata este artigo ao estabelecimento de origem será observado o disposto no §1º, do artigo anterior, contendo a Nota Fiscal (entrada) ou a Nota Fiscal Avulsa..."*

Conforme se pode verificar no documento fiscal, o contribuinte não anotou o que previa o artigo 211, nem apresentou a Nota Fiscal de retorno, o que o faz manter a autuação.

Para a infração 03, observa que o contribuinte não consegue se defender da autuação, ao contrário, ele próprio, através de sua defesa, declara que efetivamente transferiu os créditos através de notas fiscais emitidas nos primeiros dias dos meses seguintes aos da apuração. Ou seja, confirma a infração cometida.

Comenta que à folha 178, foi anexado o documento "Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias", do período 01/02/2010 a 28/02/2010, onde está indicado o uso de outros créditos para ajuste de apuração do ICMS transferência de saldo credor ICMS NF 328 SO, de 04/03/10, proveniente do estabelecimento com Inscrição Estadual 56.743.177, permitido pelo artigo 114, do RICMS-BA, no valor de R\$ 8.443,61.

Já à folha 180, consta esta nota fiscal acima indicada, emitida em 04/03/2010, confirma que o contribuinte não atendeu ao que preceitua o artigo 114, do RICMS-BA, combinado com o artigo 42, inciso II, alínea f, da Lei 7014/96, conforme segue os termos desta última alínea f: *"quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não há dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal"*.

Quanto às datas questionadas pela Defesa, esclarece que o contribuinte apurou o ICMS em fevereiro de 2010, conforme documentos às fls. 178 e 179, e emitiu a Nota Fiscal Eletrônica nº 328 em 04/03/2010 (através do estabelecimento da mesma empresa, Inscrição Estadual 56.743.177, CNPJ 02.091.365/0013-38) e transferiu o crédito para o estabelecimento de Inscrição Estadual 67.134.372, conforme fl. 180, configurando perfeitamente o uso antecipado de crédito fiscal.

Aduz que, o mesmo fato ocorreu para o ICMS apurado em abril de 2010, conforme documentos às fls. 181 e 182, quando o contribuinte se creditou de R\$ 16.200,93, referente às Notas Fiscais 439 (datada de 05/05/2010) e 272 (datada de 05/05/2010), anexas às folhas 183 e 184, respectivamente, configurando também o uso antecipado de crédito fiscal.

Relativamente à questão da base de cálculo questionada pela defesa, informa que o uso antecipado de crédito fiscal em fevereiro de 2010, proveniente da Nota Fiscal Eletrônica nº 3.258, datada de 04/03/2010, foi da ordem de R\$ 8.443,61, conforme atesta o livro Registro de Apuração do ICMS à folha 178. De acordo com a Lei 7.014/96, no artigo 42, a multa é de 60% para as situações em que o contribuinte não recolhe o imposto tempestivamente (em vista de uso antecipado de crédito, conforme o inciso II, alínea f, deste mesmo artigo). Agora, ao se multiplicar o valor transferido do crédito antecipado de forma irregular pela multa (R\$ 8.443,61 x 60%), encontra-se o valor histórico da multa a pagar da ordem de R\$ 5.066,17.

Informa, ainda, que para efeito de encontrar-se a base de cálculo constante no Auto de Infração, dividiu o valor histórico pela alíquota que incide sobre a base de cálculo. Assim: R\$ 5.066,17 dividido por 17%, encontra o valor de R\$ 29.801,00.

Para o uso antecipado de crédito fiscal em abril de 2010, proveniente das Notas Fiscais Eletrônicas 439 (datada de 05/05/2010) e 272 (datada de 05/05/2010), foi da ordem de R\$ 6.835,50 e R\$ 9.365,43, respectivamente, totalizando R\$ 16.200,93, conforme atesta o livro de apuração à folha 181. De acordo com a mencionada Lei 7.014/96, no artigo 42, a multa é de 60% para as situações em que o contribuinte não recolhe o imposto tempestivamente (em vista de uso antecipado de crédito, conforme o inciso II, alínea f, deste mesmo artigo). Agora, ao multiplicarmos o valor transferido do crédito antecipado de forma irregular pela multa (R\$ 16.200,931 X 60%), encontramos o valor histórico da multa a pagar de ordem de R\$ 9.720,56.

Para efeito de apuração da base de cálculo constante no Auto de Infração, para mera informação, esclarece que dividiu o valor histórico pela alíquota que incide sobre a base de cálculo. Assim: R\$ 9.720,56 dividido por 17%, encontra o valor de R\$ 57.179,76.

Face ao exposto, sustenta que não houve equívoco na lavratura desta infração de sua parte, não cabendo a nulidade. Dessa maneira, mantém todos os termos da autuação.

Para as infrações 04, 05 e 06, argumenta que para avaliar a contestação do contribuinte (no que tange às mercadorias indicadas, já que as mercadorias que não indicou, o mesmo terá que comprovar, inclusive, através de documentos e demonstrativos), fez uma análise mercadoria a mercadoria, para chegar às suas conclusões finais. Além disso, anexa novas planilhas e documentos, como: (Comparativo do Demonstrativo das Omissões: Autuação X Defesa; Quadro comparativo entre as Infrações 04, 05 e 06 lavradas na Autuação em relação às da Informação Fiscal; Demonstrativos de Cálculo das Omissões - Informação Fiscal, por mercadoria, que indicam as omissões desta infração -, Infrações; Consulta Situação das Mercadorias - Saídas; e o Espelho das Notas Fiscais abaixo indicadas pelo fiscal autuante). Além destes documentos, acosta cópias dos Inventários deste contribuinte dos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Aborda a seguir, de forma pontual, as observações postas pelo sujeito passivo, em relação ao levantamento quantitativo realizado.

Relativamente à mercadoria 1A1B489, Anel Ouro Nobre 11,69 18, diante da alegação defensiva de que foram emitidas apenas duas notas fiscais de saídas, 5.469 S4 e 5.855 S4, conforme fl. 734, acostadas às fls. 799 e 800, argumenta que o contribuinte emitiu a Nota Fiscal de Saída nº 5.852, datada de 21/11/2008, CFOP 5912, cuja quantidade foi de uma unidade. Na oportunidade, anexa cópia do Espelho de tal documento fiscal, e mantém a autuação para esta mercadoria, uma vez que, efetivamente, o estabelecimento fez circular três unidades, havendo omissão de entrada de uma unidade.

No que se refere ao produto 1C1B80, Colar, tendo o contribuinte alegado que foi emitida apenas uma nota fiscal de saída, nº 5.855 S4, conforme fl. 735, acostada à fl. 804, a fim de comprovar que não houve omissão, argumenta que o contribuinte emitiu a Nota Fiscal de Saída nº 5.852, datada de 21/11/2008, CFOP 5912, cuja quantidade foi de uma unidade. Por oportuno, anexa a cópia do Espelho desta NF, ao tempo em que mantém a autuação para esta mercadoria uma vez que, efetivamente, o estabelecimento fez circular duas unidades, havendo omissão de entrada de uma unidade.

Para a mercadoria: 1AL2B8116, que vem a ser Aliança 7,75g, Ouro 18K, 43, tendo o contribuinte alegado que foi emitida apenas uma nota fiscal de saída, nº 5.445 S4, conforme fl. 735, e acostado cópia à fl. 807, para justificar que não houve omissão, verifica que no entanto, o contribuinte emitiu a Nota Fiscal de Saída 5.360, em 18/09/2008, com CFOP 5912, cuja quantidade foi de uma unidade, apresentado cópia do Espelho da mesma, para asseverar que quanto ao estoque final,

efetivamente, o estoque final foi zero, e não de uma unidade, como foi registrado quando da autuação. com isso, retifica as omissões apontadas

Em conclusão, mantém parcialmente a autuação para esta mercadoria. uma vez que, efetivamente, o estabelecimento fez circular duas unidades deste item cabíveis de tributação, mas havendo omissão de entrada em apenas uma unidade, haja vista que o estoque final foi zero unidade.

Quanto a alegação defensiva relativa ao produto 1A2O9917, Anel 6,79g Ouro 18K, diante da alegação defensiva de que o estoque final deste item foi de uma unidade, enquanto no Levantamento Quantitativo de Estoque efetuado pelo autuante foi registrado como zero unidade, ao verificar o livro Registro de Inventário de 31/12/2009, Livro 5, página 7, constatou que efetivamente existia uma unidade de estoque para este item, o que o levou a retirar o mesmo do levantamento.

Já para a. mercadoria Aliança, codificada como 1AL3O2022, tendo o contribuinte alegado que foi emitido um cupom fiscal, nº 240, conforme fl. 735, acostado à fl. 812, deste PAF, o que o levou a fazer a verificação de tal documento, confirmando a efetividade do pleito, ou seja, o cupom fiscal apontado pela Defesa procede, uma vez que há uma unidade deste item registrada neste cupom que não fora computada no levantamento quantitativo de estoque realizado pelo autuante, o que exclui este item do levantamento.

De relação à mercadoria de código 1BC2S6 (Brinco de Criança), tendo o contribuinte alegado que foi emitido um cupom fiscal, nº 6.314, conforme fl. 735, e a acostou à fl. 814, deste PAF, realizou a conferência do mesmo, tendo verificado a efetividade do pleito do sujeito passivo, ou seja, o cupom fiscal apontado pela Defesa procede, uma vez que há uma unidade registrada neste cupom deste item que não fora computada no levantamento quantitativo de estoque realizado pelo autuante, o que o fez expurgar tal item do demonstrativo elaborado inicialmente.

Para o produto RS3B13 (Relógio de Pulso de Ouro), afirma que conferindo o Registro de Inventário de 31/12/2009, Livro 5, página 43, observou que efetivamente existia uma unidade de estoque para este item e que não fora computada no levantamento quantitativo de estoque realizado pelo autuante, razão pela qual retirou tal mercadoria do levantamento realizado.

Para o produto RS2TE9, Relógio Tecido 13 Diamante, diante da alegação de que o estoque inicial deste item foi de uma unidade, enquanto no Levantamento Quantitativo de Estoque efetuado pelo fiscal autuante foi registrado como zero unidade, assevera que conferindo o Registro de Inventário de 31/12/2009, Livro 5, página 43, observa que, efetivamente, foi registrado uma unidade de estoque para este item, o que o levou a retirar o produto do levantamento.

Para a mercadoria RS2TE1, Relógio Golden Stones, o contribuinte alegou que o estoque inicial deste item foi de uma unidade, enquanto no Levantamento Quantitativo de Estoque efetuado pelo fiscal autuante foi registrado como zero unidade.

Conferindo o Registro de Inventário de 31/12/2009, Livro 5, página 43, observa que efetivamente foi registrado uma unidade de estoque para este item, motivo pelo qual retira tal item do demonstrativo elaborado

Com base nos elementos apontados, informa que as Infrações 04, 05 e 06, que se referem aos Levantamentos Quantitativos de Estoques dos exercícios de 2008, 2009 e 2010, ficaram do seguinte modo, conforme demonstrativo:

Exercício de 2008 - Infração 04.05.05 = R\$ 6.695,40
Exercício de 2009 - Infração 04.05.01 = R\$ 23.756,11
Exercício de 2010 - Infração 04.05.04 = R\$ 8.626,14.
Total = R\$ 39.077,65

Para a infração 07, aduz que o próprio contribuinte reconheceu a procedência desta infração, não necessitando de qualquer consideração adicional. Com isso, mantém a autuação, elaborando o seguinte quadro resumo, após os ajustes realizados:

Infração	Auto de Infração	Informação Fiscal	Diferença
Infração 01 - 07.15.02	78.662,90	78.662,90	0,00
Infração 02 - 01.03.12	118,31	118,31	0,00
Infração 03 - 01.01.02	14.786,73	14.786,73	0,00
Infração 04 - 04.05.05	6.990,03	6.695,40	294,63
Infração 05 - 04.05.01	24.091,44	23.756,11	335,33
Infração 06 - 04.05.04	11.164,52	8.626,14	2.538,38
Infração 07 - 16.04.08	460,00	460,00	0,00
Total	136.273,93	133.105,59	3.168,34

Por tais razões, entende que o lançamento deva ser julgado parcialmente procedente, acatando-se parte da alegação defensiva.

Intimado a tomar conhecimento da informação fiscal prestada (fls. 1.156 e 1.157), o sujeito passivo não se manifestou.

VOTO

O lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, das quais as de número 01 a 06 serão analisadas no presente julgamento, diante do fato do contribuinte ter reconhecido a infração 07, informando, inclusive, que estaria providenciando o recolhimento da mesma.

Quanto a argumentação preliminar de existência de cerceamento de defesa, importante ressaltar-se que o contraditório e a ampla defesa em nosso ordenamento jurídico se constitui em cláusula disposta no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal:

"Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;(..."

Na doutrina, posso tomar o ensinamento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367) que nos ensina: *"O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada; 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo; 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas; 4- direito de apresentar defesa escrita".*

Por seu turno, Roque Carraza (Curso de Direito Constitucional Tributário, 25ª ed. – São Paulo, Malheiros, 2009, p. 464), assevera que *"Indubitável, portanto, que, mesmo em procedimento administrativo-tributário deve ser garantido aos acusados o direito à ampla defesa antes de serem tomadas, contra eles, quaisquer medida sansonatórias"*.

Dáí podemos concluir que a obediência a tal princípio é fundamental por parte da administração pública, inclusive e sobretudo por ocasião da análise do contencioso administrativo, e nesta

esteira, adentrar, de forma objetiva na alegação defensiva de que teria o direito sido cerceado, diante do fato de haver inconsistência no levantamento realizado pela fiscalização, consoante firmado na peça defensiva.

Verifico que a autuação foi fundada em elementos concretos (livros e documentos fiscais escriturados e emitidos pelo sujeito passivo), com a devida base legal, calcada em demonstrativos analíticos planilhados constante nos demonstrativos elaborados pelo autuante, dos quais a empresa autuada recebeu cópia.

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, exceto aqueles relativos ao levantamento quantitativo, e, ainda assim, houve a oportunidade do sujeito passivo produzi-la. Logo, não pode argüir qualquer prejuízo à sua defesa.

De igual forma, não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei estadual (7.014/96), inclusive, e sobretudo, a Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, foram respeitados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, inexistindo, de igual forma, qualquer desrespeito ao RPAF/99, além de não se verificar qualquer das situações previstas nos artigos 18 e 39 de tal dispositivo regulamentar, tanto é assim que o sujeito passivo apresentou-se ao Fisco, contestou a acusação posta, teve a possibilidade de produzir as provas que entendesse necessárias para a desconstituição do lançamento, enfim, exerceu todas as possibilidades de direito de defesa e exercício do contraditório.

A propósito, esclareça-se o ocorrido, e que levou à tal assertiva: o autuante apurou na infração 03, o valor do débito, lançando-o no sistema de emissão do Auto de Infração, o qual calcula o valor da base de cálculo a partir da divisão daquele valor por 0,17, daí a conclusão apressada e incorreta da autuada de existência das alegadas incongruências.

Quanto ao pedido de realização de diligência fiscal, especialmente para a infração 01, de plano, indefiro, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

É preciso se observar que o não deferimento da mesma não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99 acima mencionado.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa.

Frente a tais considerações, impende dizer-se que embora obedeça aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão do julgador, conforme reza a legislação em vigor, não sendo,

de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente do julgador.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa do relator, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Por outro lado, o pedido deveria ter sido feito, com base em fatos objetivos apurados pela empresa, lastreado em indicações, e não, como feito ao longo do processo, de forma genérica e sem apontar qualquer dado, elemento, ou falha no levantamento ocorrido, o que deveria fazer por força de lealdade processual. Pela mesma razão, havendo prova a ser produzida, a defendente deveria fazê-lo, ainda mais se considerarmos que os elementos necessários para tal, a saber, os livros e documentos fiscais foram emitidos pela mesma, e permanecem em seu poder, e a dúvida que resta de sua parte, diz respeito à atividade por ela desenvolvida.

Além disso, trata-se de empresa constituída sob a forma de sociedade anônima, o que, por força da legislação societária em vigor, deve, não somente manter auditoria interna, como de igual forma, submeter as suas operações a verificação a título de auditoria, por parte de auditores independentes. Mais uma razão para que apontasse com precisão, elementos motivadores do pedido de diligência. Genericamente, conforme feito, o pedido não tem como ser acatado.

Ademais, não observou a defendente o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum apesar da longa exposição defensiva, conseguiu figurar na sua peça.

Digno de registro, é o fato da jurisprudência vir se posicionando no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo das decisões abaixo transcritas:

"TST - RECURSO DE REVISTA RR 862 862/2003-002-10-00.1 (TST)

Ementa: RECURSO DE REVISTA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE OITIVA DE TESTEMUNHA E DE PERÍCIA. PROVA DOCUMENTAL NÃO IMPUGNADA PELO RECLAMANTE NO MOMENTO OPORTUNO. Documentos colacionados por uma parte e não impugnados pela outra. Artigos 368 e 372 do CPC . Não caracteriza cerceamento de defesa o indeferimento de oitiva de testemunha e de realização de perícia grafodocumentoscópica objetivando desconstituir a validade e a eficácia de documentos não impugnados. Recurso a que se nega provimento."

" TJRS - Agravo de Instrumento AI 70046629127 RS (TJRS)

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE DESCONSTITUIÇÃO DE PENHORA. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA GRAFODOCUMENTOSCÓPICA. INDEFERIMENTO. Cabe ao Juiz, como destinatário da prova e para formar seu convencimento, decidir acerca da pertinência da prova pericial. Desnecessária a perícia contábil. Em decisão monocrática, nego seguimento ao agravo de instrumento. (Agravo de Instrumento Nº 70046629127, Vigésima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Glênio José Wasserstein - Data de Publicação: 16/01/2012"

"TJSP - Apelação APL 9126802752009826 SP 9126802-75.2009.8.26.0000

Data de Publicação: 18/01/2013

Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA Prova pericial requerida Anatocismo alegado Indícios inexistentes Alegações genéricas Julgamento antecipado autorizado. Sem qualquer

indicação precisa acerca da irregularidade havida nos cálculos apresentados pelo credor, de rigor o indeferimento da prova pericial genericamente requerida. Cerceamento de defesa não caracterizado. Recurso não provido".

Assim, não posso acolher tais preliminares, adentrando no mérito da autuação.

Na infração 01, trata-se de recolhimento a menor do ICMS por antecipação parcial, referente às mercadorias originadas de outras unidades da Federação e adquiridas para fins de comercialização, tendo a autuada observado não ser contribuinte do IPI, por exercer exclusivamente o comércio varejista, razão pela qual o mesmo integra o custo da mercadoria, e motivo pelo que entende estar correta a apuração do ICMS por antecipação parcial, a qual incluiu na base de cálculo do tributo, o valor destacado a título de IPI.

A respeito de tal matéria, a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei n.º 7.014/96:

"Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição".

Por outro lado, o artigo 17 da Lei 7.014/96, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Verifico, analisando o feito, que o autuante, em momento anterior ao da autuação, elaborou planilha com os valores das diferenças apuradas no cálculo da antecipação parcial (fls. 37 a 43), e intimou a empresa (fl. 36) a "*verificar se os cálculos da planilha de antecipação parcial (anexos em 36 - trinta e seis folhas) estão corretos. Havendo discordância, apresentar os elementos materiais e planilhas que a comprovem*", sem que exista no processo qualquer justificativa da autuada quanto à mesma.

Por outro lado, consta às fls. 108 a 172 o demonstrativo detalhado da infração, inclusive aqueles que enumera, documento a documento, os cálculos realizados para a mesma, na qual, se percebe de forma cristalina que o sujeito passivo deixou de incluir no cálculo da antecipação parcial a parcela do IPI, e que o mesmo é rigorosamente o mesmo das fls. 37 a 43 anteriormente enunciadas, o que me leva à conclusão de que a autuada não externou qualquer manifestação a respeito do demonstrativo, ou apontou qualquer equívoco no mesmo, nem o fez quando da apresentação da defesa, de forma objetiva e pontual, como exige a legislação.

O demonstrativo elaborado pelo autuante, indica que, de fato, houve recolhimento a menor do imposto devido a título de antecipação parcial, o que permite observar-se que, caso tal valor seja recolhido, o contribuinte poderá, em processo apartado, solicitar o crédito extemporâneo do mesmo, atendida a legislação pertinente, razão pela qual voto no sentido de ser a infração procedente no montante de R\$ 78.662,90.

Para a infração 02, que se reporta a entrada de mercadoria que veio por transferência, em operação interestadual, amparada por suspensão, consoante legislação do Estado do Rio de Janeiro, e que teve, não somente o imposto pago, como apropriado o crédito fiscal na sua totalidade, quando da entrada no Estado da Bahia, apesar da ponderação defensiva de que trata-se bem destinado a exposição ao público em feira de amostra, bem como nos subseqüentes retornos ao estabelecimento de origem, no que não concorda o autuante, que mantém a autuação.

Observo que transferências interestaduais de produtos do ativo imobilizado, via de regra, não se submetem à tributação, sendo amparadas por suspensão, atendidas determinadas condições estipuladas nas respectivas legislações. No caso do Estado da Bahia, o artigo 624 do RICMS/97, determinava, como regra geral, que estaria suspensa a incidência do ICMS nas saídas interestaduais de bens integrados ao ativo permanente.

Logo, não deveria haver qualquer recolhimento de imposto, ainda mais em se tratando de mercadoria, que segundo a própria autuada, deveria retornar ao estabelecimento remetente, vez tratar-se de material utilizado em exposição nas vitrines das lojas, mas que foi retido na entrada em território baiano, por estar a autuada descredenciada, o que se revela em típica cobrança de imposto por antecipação parcial, o que não é o caso presente, vez que, na forma da previsão do artigo 12-A da Lei 7.014/96, não se destinaria à comercialização.

Logo, nesta situação descaberia qualquer cobrança, e ainda que premida pela necessidade de preparar a sua vitrine para campanha de cunho nacional, o procedimento correto seria o de, ainda que recolhido o imposto, em processo apartado, solicitar a restituição do valor pago indevidamente. Ao utilizar o crédito fiscal, com o intuito de "anular" o débito na operação, agiu a empresa autuada em desconformidade com a legislação, ensejando a autuação, a qual glosou tal crédito.

Ainda que por hipótese, o sujeito passivo decidisse incorporar os bens ao seu ativo imobilizado, somente poderia apropriar-se de 1/48 ao mês do valor creditado, além de proceder a escrituração de tal operação no denominado CIAP. Independentemente da opção adorada, o procedimento adotado pelo contribuinte não obedece ao regramento legal.

Portanto, cabe a autuação, razão pela qual a mantenho no lançamento, até pelo fato da mercadoria não ter sido devolvida ao estabelecimento remetente, conforme afirmativa do autuante não contestada pela autuada.

Por outro lado, a infração 03, reporta-se a utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias cujas entradas no estabelecimento ocorreram em data posterior à da utilização do crédito fiscal, com repercussão na obrigação tributária principal, relativa ao uso intempestivo de crédito de transferências de outros estabelecimentos.

Inicialmente, em relação a eventual equívoco apontado pela autuada, constato que a mesma, ao se reportar à acusação, elabora demonstrativo no qual indica que os créditos foram apropriados nos meses de fevereiro ou março e abril, e que por este motivo, tendo apontado no demonstrativo de débito do lançamento que as ocorrências se deram em março e abril, o que levou à sua conclusão de que haveria divergência entre o demonstrativo, e o lançamento.

Esclareço que no demonstrativo de fl. 177, o autuante listou as notas fiscais, e suas respectivas datas de emissão, nos meses de março e maio de 2010. todavia, à vista dos documentos de fls. 178 e 179, bem como fl. 181 e 182, os quais se referem ao lançamento na escrita fiscal, demonstram que os fatos geradores ocorreram nos meses de fevereiro e abril. como o vencimento do imposto ocorre no dia 09 do mês subseqüente, daí o motivo para o lançamento ter as datas tal como lançadas. Desta forma, fica esclarecida a dúvida posta pelo contribuinte.

Quanto ao fato em si, a legislação veda o aproveitamento do crédito em período anterior ao da emissão do documento fiscal, como no presente caso, o que dispensa maiores comentários, de acordo, inclusive, com a documentação trazida ao feito pelo autuante.

As notas fiscais objeto da infração e que se encontram às fls. 180, 183 e 184, demonstram que apesar de na primeira delas, a data de emissão ser o dia 04 de março de 2010, o seu crédito fiscal já havia sido apropriado em fevereiro, sob a seguinte rubrica "outros créditos para ajuste de apuração ICMS transf sd credor ICMS 328SO 04/03/10 IE 56.1743.177 conf art 114 RICMS/BA".

O mesmo fato ora reportado, ocorreu no mês de abril de 2010. Por oportuno, transcrevo o teor do mencionado artigo 114 do RICMS/97, então em vigor à época dos fatos geradores:

"Art. 114. O ICMS é não-cumulativo, devendo-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizadas pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados, de modo que o valor a recolher resulte da diferença, a mais, entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e às prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento e o crédito relativo às mercadorias adquiridas e aos serviços tomados, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime adotado".

Da leitura do dispositivo acima, verifico que o mesmo não dá qualquer embasamento legal para a prática adotada pelo contribuinte, senão a possibilidade de uso do crédito fiscal, o que não está sendo negado, e sim, o seu uso de forma antecipada, tanto que, na hipótese de recolhimento da infração, pode o sujeito passivo pleitear o uso extemporâneo do crédito fiscal nos meses corretos, quais sejam o de março e abril de 2010.

Digno de registro, também foi a confissão encetada pela autuada, ao afirmar: *"Porém, não obstante a apuração ter sido realizada no mês de fevereiro (ou março?) e abril de 2010, a nota fiscal que registrou a transferência do crédito foi emitida nos primeiros dias úteis do mês subsequente, e a sua emissão diz respeito apenas ao cumprimento de uma obrigação acessória que formaliza o lançamento do crédito, mas a sua apuração sem dúvida foi realizada no mês anterior, competente"*.

Porém, contrariamente ao argumento defensivo, evidentemente que a hipótese da infração ora analisada se refere a descumprimento de obrigação principal, vez que a conduta adotada pelo sujeito passivo trouxe reflexo direto no valor da parcela de imposto devido, motivo pelo qual não acolho tal arguição.

Desta maneira, diante de todo o raciocínio desenvolvido, a infração é procedente.

Já as infrações 04, 05 e 06 decorrem de realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, em relação ao qual entendo pertinente, inicialmente, fazer algumas observações.

Os fatos geradores só podem decorrer da realização dos aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. O tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

O exame em questão demanda apenas e tão somente, análise de questão material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e conseqüentemente, necessita da prova, conforme já afirmado

anteriormente. Ao longo do processo foram apresentados itens de mercadoria em relação aos quais a defendente apontava incorreções, tendo o autuante na sua informação fiscal analisado as mesmas, acatando algumas, nas quais efetivamente havia incorrido em equívoco, e que implicaram na redução do débito originalmente apurado.

De igual forma, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme realizado pelo autuante, e que resultou na omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, foi realizado em conformidade com a legislação, relativamente à infração 05.

Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques estar previsto no artigo 60, inciso II, do RICMS/97, então vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Na situação dos autos, verifico que, no exercício de 2009, foram constatadas omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do respectivo imposto.

Desta forma, devidamente comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo, mantenho a infração, nos valores indicados na informação fiscal, a qual apresenta redução em relação aos valores inicialmente lançados, julgando-a parcialmente procedente.

Ao seu turno, as infrações 04 e 06, referem-se a diferenças apontadas em relação às entradas, ou seja, a cobrança deu-se por presunção.

E sabido é que a adoção de tal mecanismo (presunção), para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina, conforme já abordado anteriormente.

Dessa forma, a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho

fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal, repito, e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, reitere-se mais uma vez.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infrigente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

O tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

A legislação estadual do ICMS, em especial o artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, determina que considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da 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, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Além do mais, o levantamento fiscal foi realizado com base nos arquivos e dados fornecidos pela própria empresa autuada, a qual deve zelar pela fidedignidade dos dados neles constantes, que devem espelhar de forma fiel os lançamentos ocorridos nos diversos livros fiscais, e para isso

deve estruturar-se e organizar-se como grande empresa que é, para exercer um controle sobre as operações que pratica em cada estabelecimento, não podendo, nesse momento, alegar em contrário.

Frente aos argumentos constantes das alegações defensivas, verifico que o procedimento de auditoria foi elaborado dentro dos preceitos legais e baseado nas informações fiscais e econômico-fiscais produzidas pelo próprio contribuinte e, por obrigação legal, transmitidas ao fisco, as quais devem espelhar, com fidelidade, a sua movimentação comercial, fato, inclusive, observado pelo autuante por ocasião da sua informação fiscal, na qual, aplicando o princípio da verdade material reconheceu diversas alegações frente ao levantamento realizado, realizando os necessários ajustes, os quais não foram contestados pela autuada, o que me leva a concluir pela procedência parcial de ambas as infrações, nos valores apontados na informação fiscal.

Constato que a autuada, ao apresentar a sua peça defensiva, observa que os exemplos trazidos ao seu amparo, de mercadorias nas quais teria havido erro no levantamento, são nas suas próprias palavras "*aleatórios*" exemplos. A respeito de tal argumentação, lembro o teor do artigo 123 do RPAF/99 de que é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação, bem como aquilo contido nos parágrafos 1º e 5º, de que a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez, e a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; se refira a fato ou a direito superveniente; se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, respectivamente.

Desta forma, deveria o sujeito passivo trazer a questão, não de maneira exemplificativa, mas de forma taxativa, diante da necessidade da busca da verdade material, que diante da não observância de tais regras, estaria fadado a durar indefinidamente, prejudicando o seu andamento e a sua tramitação.

Diante de tudo quanto argumentado, voto no sentido de julgar o presente Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$133.273,59, de acordo com a seguinte tabela:

Infração	Auto de Infração	Imposto	Multa
Infração 01	78.662,90	78.662,90	
Infração 02	118,31	118,31	
Infração 03	14.786,73	14.786,73	
Infração 04	6.990,03	6.695,40	
Infração 05	24.091,44	23.756,11	
Infração 06	11.164,52	8.626,14	
Infração 07	460,00		460,00
Total	136.273,93	133.105,59	

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 **102148.0001/13-6** lavrado contra **HSJ COMERCIAL S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 132.645,59**, acrescido das multas de 60% sobre R\$93.567,94, 70% sobre R\$ 30.451,51, e 100% sobre R\$ 8.626,14, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas "d" e "f", III, e dos

acréscimos legais, bem como **R\$ 460,00** a título de multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso XV alínea "d" do Diploma Legal citado, e dos acréscimos moratórios, conforme disciplina da Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 25 de fevereiro de 2014.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR