

A. I. N° - 279463.0007/13-0
AUTUADO - NOVA CASA BAHIA S. A.
AUTUANTES - KÁTIA M. DACACH MACHADO FRÁGUAS e WILSON F. DE OLIVEIRA JÚNIOR
ORIGEM - IFEP/SUL
INTERNET - 05.11.14

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0210-02/14

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS MENOS QUE SAÍDAS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Realizado ajuste nos valores, diante das provas trazidas pelo sujeito passivo. 2. CRÉDITO FISCAL. DESTAQUE A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. É vedada a utilização de crédito fiscal destacado a maior em documentos fiscal pelo destinatário, tendo sido respeitado o princípio da não cumulatividade. Infração subsistente. Não acolhido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de novembro de 2013 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$179.945,94, bem como multa nos percentuais de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. 04.05.02. Falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saída 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 cálculo do imposto, o maior valor monetário, qual seja, o das saídas tributáveis, no valor de R\$160.873,13, fato verificado no exercício de 2012, sendo sugerida multa de 100%.

Infração 02. 01.02.26. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Consta na descrição da infração que "o contribuinte utilizou o crédito de 17% s/produtos de informática, que tem a carga tributária reduzida. Tais fatos estão demonstrados na planilha DEMONSTRATIVO DAS ENTRADAS DE COMPUTADORES E PERIFÉRICOS COM CRÉDITO A MAIOR", no montante de R\$ 19.072,81, ocorrências constatadas nos meses de janeiro a novembro de 2012.

Tempestivamente, a autuada, por intermédio de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 39 a 57, onde argüi em sua defesa, inicialmente, relativamente à infração 01, a existência de inconsistências, diante do fato de que, em levantamento por ela realizado, verificou que algumas Notas Fiscais de Saída não foram baixadas em seu estoque, motivo pelo qual foi apurada a diferença apontada pelo Fisco e traz ao feito documentos que conseguiu levantar a tempo de apresentar a presente peça.

Argumenta que o prazo de 30 (trinta) dias para levantar todos os documentos fiscais que o presente caso exige é um tempo muito exíguo, e que se lhe fosse dada a oportunidade para apresentação de tais documentos, assegura teria levantado muitos outros mais.

Destaca que lhe é permitido juntar documentos por amostragem, primeiramente pela grande quantidade de itens apontadas no Auto de Infração e, em segundo lugar, porque o Fisco possui este direito. Logo, se o Fisco tem o direito de relacionar documentos por amostragem, tal direito deve ser extensivo à ela, sob pena de infração ao Princípio do Contradictório e à Ampla Defesa, razão pela qual entende ter atendido os termos do artigo 145 do RPAF/99 transcrito.

Não obstante, caso o RPAF deixe de prever situação específica quanto à produção probatória, recorre à Lei 9784/99, que rege, de forma geral, os processos administrativos fiscais, o qual, em seu artigo 2º (transcrito), determina sobre os princípios que regem o processo administrativo, dentre eles a razoabilidade e a informalidade.

Entende clarividente que a razoabilidade apontada refere-se à aplicabilidade da norma, bem como aos atos exigidos dos contribuintes, tanto processualmente, quanto extra processualmente.

Ainda neste sentido, menciona o inciso IX do artigo 2º, da mencionada Lei, que prevê a adoção de formas simples, suficientes para propiciar aos administrados segurança no processo administrativo fiscal, tratando-se da informalidade moderada, que é a mais adequada ao autocontrole da legalidade pela Administração Pública e mais aberta à busca da verdade material (base de todo sistema), desde que preserve as garantias fundamentais do administrado.

Sobretudo, entende ser o requerimento de prazo para dilação probatória plenamente legal, pois a Lei 9784/99 defende ao administrado a possibilidade de formular questões e apresentar documentos antes da decisão, conforme artigo 3º, inciso III, igualmente transcrito, juntamente com o artigo 29 do mesmo diploma legal.

Alega que diante da grande quantidade de itens apontados pela fiscalização, e não lhe tendo sido concedidos os prazos inerentes no Auto de Infração, deve este Conselho conceder-lhe prazo suplementar para levantar os documentos fiscais que comprovem a regularidade fiscal do período fiscalizado, seja por mera juntada de documentos, seja por prova pericial.

Indica que do levantamento por amostragem realizado, está anexando as Notas Fiscais de Saída juntamente com a Ficha de Estoque de alguns produtos, comprovando a inconsistência da apuração do levantamento quantitativo.

Do exposto acima, bem como pela documentação acostada aos autos, aduz justificada a conversão do julgamento em diligência, caso não se decida pela nulidade do presente Auto de Infração, ainda que entenda ter restado devidamente caracterizado que o método de fiscalização eleito encontra divergência, pois cabalmente comprovado que os resultados expostos em seus cruzamentos de dados constituem mera presunção, ademais a realidade fática está demonstrada nesta amostragem, comprovando que mantém um controle fiscal rígido, e não age à margem da legislação tributária.

Mesmo nos itens levantados por amostragem, garante que não houve tempo hábil para reduzir todas as diferenças à zero, pela grande quantidade de documentos a serem verificados. Ainda assim, se eventualmente for constatada alguma diferença nas quantidades de entradas, estoque e saídas, frisa que possui o direito de retificar suas informações via Sintegra, mediante autorização da Fiscalização.

Mas isto não quer dizer, de forma alguma, que esteja havendo saída de mercadorias sem documento fiscal, ou entrada sem recolhimento do ICMS/ST.

Posiciona-se no sentido de que a fiscalização deve, ao verificar a inconsistência, abrir prazo para apresentação de documentos que comprovem a inexistência das divergências. Ressalta que o Fisco tem também o dever de orientação ao contribuinte, não resumindo sua função em cobrar o imposto. O ato de fiscalização compreende a revisão fiscal com a apresentação dos documentos fiscais e nos moldes requeridos, tendo em vista que o levantamento realizado foi quantitativo, ou seja, através de informações prestadas pelo contribuinte, que podem sim ter inconsistências.

Que fique claro que as inconsistências não são confissão do contribuinte, apenas equívoco operacional, pois é fato que com a apresentação da ficha de estoque de alguns produtos, fica

cabalmente demonstrado, ao seu ver, que a quantidade de entradas e saídas estão corretas, ocorrendo apenas divergência na declaração do estoque, e as provas que junta, segundo afirma, afastam por si só qualquer presunção de irregularidade.

Na infração 02, menciona ter o lançamento como base a utilização de “crédito fiscal de ICMS na entrada de mercadorias, cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida, conforme dispõe o artigo 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96”.

Assevera que a prática adotada pela empresa beneficia o Estado da Bahia, observando que os fundamentos da descrição da autuação restringem e limitam o direito de crédito de ICMS. Raciocina que toda e qualquer limitação instituída por norma tributária referente ao crédito do ICMS deve obedecer ao princípio da não cumulatividade deste tributo, transcrevendo o teor do artigo 155, § 2º, I e II, da CF, acrescentando, ainda, entendimento de renomados doutrinadores.

Neste aspecto assegura que a descrição da infração afirma que as saídas do remetente deveriam ter ocorrido com base de cálculo reduzida, tendo em vista que as mesmas tiveram destaque nas respectivas Notas Fiscais com a aplicação de alíquota no percentual de 17%.

De outro lado, garante ter as saídas realizadas ocorrido sem a redução de base de cálculo, com destaque nas respectivas Notas Fiscais com a aplicação de alíquota no percentual de 17%. Reitera que sua prática não trouxe qualquer prejuízo ao Estado da Bahia.

Com isto, se houve destaque do Imposto em percentual superior devidamente destacado nos documentos fiscais, deixa claro que recolheu o ICMS informado, conferindo-lhe imediato direito ao crédito integral regularmente pago pelo contribuinte.

Traz exemplos das Notas Fiscais com os destaques do ICMS que comprovam o alegado. Como a quantidade de documentos fiscais é elevada, caso se entenda por necessária a juntada completa dos documentos fiscais, requer a conversão do julgamento em diligência.

A seguir, invoca o artigo 112 do Código Tributário Nacional (transcrito), o qual expõe um dos princípios mais importantes contra a atuação abusiva do Fisco, que prescreve exemplificadamente algumas situações “*in dúbio contra fiscum*”.

Afirma que a lei em questão é a mais clara possível, estabelecendo que no caso de dúvidas a interpretação será sempre em favor do contribuinte, desrespeitando “*in totum*” a Autoridade Pública este princípio inerente às normas “*stricto sensu*”, que andam em conjunto com o princípio da reserva legal. Tal artigo 112 situa-se no campo do ilícito tributário, pois se trata de infrações e imposições de penalidades definidas pela lei tributária.

A interpretação de “maneira mais favorável ao acusado” (contribuinte – sobre quem pesa uma imputação) somente é possível quando há dúvida preestabelecida nas quatro hipóteses ali enumeradas.

Acredita não se tratar de especificações taxativas, mas exemplificativas. Dessa forma, sempre que ocorrer dúvida, mesmo fora daqueles casos, poderá empregar-se a interpretação benévolas, na esfera da ilicitude tributária: benigna ampliada.

Os fatos que deram suporte à Autuação e via de consequência à presente Impugnação, bem como às circunstâncias materiais do fato, levam-na a concluir que podem remanescer dúvidas no tocante a capitulação legal do fato e suas circunstâncias materiais e, também para o caso aplique-se o princípio do “*in dúbio contra fiscum*” como já exposto.

Menciona o artigo 37 da Constituição Federal, que prescreve que a atuação da administração pública, onde se insere o órgão julgador de primeira instância administrativa, prolator da decisão recorrida, deverá obedecer aos princípios da legalidade, imparcialidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Após tecer comentários a princípios jurídicos inerentes ao julgamento administrativo da lide tributária, afirma que não assegurar a neutralidade do órgão administrativo julgador, singular ou

colegiado, mediante submissão integral ao princípio do juiz natural, é o mesmo que fazer do contraditório e da ampla defesa um nada.

Invoca, de igual forma, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece ‘normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração’, na forma de seu artigo 2º, igualmente transcrita, além dos vários critérios a serem observados no processo administrativo, dentre eles, os da atuação conforme a lei e o Direito (inciso I); o da atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé (inciso IV); e o da observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados (inciso VIII).

A seguir, aborda que o princípio da Igualdade, também deve ser aplicado nos julgamentos de Instância administrativa, promovendo uma análise objetiva e imparcial dos fatos e meios legais alegados por ambas as partes.

Após garantir que todas as infrações trazidas pelo Estado da Bahia estão relacionadas a divergências e equívocos quanto aos critérios utilizados pelo Fisco quando da apuração por meio de levantamento eletrônico e quantitativo de supostas diferenças na entrada, saída e estoque bem como nos levantamentos de valores e diferenças, diz que reuniu o que pode de documentação para exemplificar e contestar os lançamentos fiscais, mas além de inviável pela quantidade, o prazo de 30 (trinta) dias é exíguo para o cumprimento de todos os itens dos relatórios anexos.

Desta feita, em obediência ao princípio da ampla defesa e caso se entenda conveniente, requer a conversão do julgamento em diligência ou elaboração de perícia contábil para que fique derradeiramente comprovado o seu direito, nos termos do artigo 145 do RPAF/99. Apresenta quesitação.

Finaliza, solicitando a improcedência do Auto de Infração, isentando-a do recolhimento de qualquer imposto, multa ou acréscimos legais, ou caso se entenda necessário, deverá o presente Auto de Infração ter seu julgamento convertido em diligência para realização de perícia ou juntada dos demais documentos fiscais - Notas Fiscais, Guias, Planilhas dentre outros – que poderão comprovar a regular operação da Impugnante, em respeito ao artigo 145 do RPAF, bem como ao princípio do contraditório e da Ampla Defesa, nos moldes da fundamentação supra, concedendo-se prazo razoável para o levantamento da documentação fiscal de, ao menos, 30 (trinta) dias.

Requer, por derradeiro, que as intimações referente ao cumprimento de qualquer exigência do presente Auto de Infração sejam encaminhadas para o endereço do profissional devidamente indicado, sob pena de nulidade.

Informação fiscal prestada às fls. 379 a 382, por um dos autuantes, esclarece em relação à infração 01, que a mesma diz respeito a levantamento de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no qual se apuraram diferenças tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias, sendo estas (saídas) de maior expressão monetária.

Informa que o trabalho de fiscalização foi desenvolvido em dois estabelecimentos da Nova Casa Bahia S. A., de inscrições estaduais 11.901.657 e 81.984.235, exercícios de 2011 e 2012, e que conforme solicitação da própria empresa que acompanhou todo o trabalho de análise, foram lavrados dois Autos de Infração para cada estabelecimento, para cada exercício. Isso ocorreu por estar na vigência do Programa REFIS, ou seja, de anistia de multas e correções oferecido pelo Estado de Bahia para empresas que quitasse os débitos constituídos até dezembro de 2012. A empresa informou que havia o interesse em quitar todo o passivo tributário aproveitando o benefício concedido à época pelo Estado da Bahia. A lavratura de vários Autos de Infração segundo o contribuinte facilitaria a análise e posterior pagamento do débito.

Menciona a troca de correspondências, além de inúmeros contatos telefônicos, onde foram fornecidas e trocadas informações, visando o bom andamento de todo o processo de fiscalização,

assegurando que ao solicitar os arquivos e registros necessários à realização dos trabalhos, o contribuinte informou que os registros estavam corretos e que os arquivos porventura faltantes se referiam a meses em que a empresa já não possuía mais nenhuma movimentação em virtude de ter sido absorvida pelo grupo PONTOFRIO. Sendo assim, ao serem solicitados alguns registros do mês de dezembro dos exercícios de 2012, foi informado que não havia movimentação comercial da empresa.

Desta forma, esclarece que os trabalhos de fiscalização foram agilizados ao máximo para que o contribuinte tivesse a oportunidade de verificar os resultados, solicitar a retificação, se necessário, e ser contemplado pelo benefício da anistia que estava em vigência até novembro de 2013, sendo o trabalho de fiscalização finalizado antes do prazo dado para a anistia e os demonstrativos foram encaminhados ao contribuinte para as devidas verificações antes do pagamento de débito.

Informa ter o contribuinte realizado o pagamento de dois Autos de Infração relativos às mesmas infrações que agora contesta, ao tempo em que, considerando os novos elementos fiscais refez o levantamento fiscal de estoques e anexando as novas planilhas demonstrativas e relatórios com os novos resultados obtidos, e em função de tal refazimento, a infração reduziu-se a R\$ 8.084,37 (oito mil, oitenta e quatro reais e trinta e sete centavos).

Na infração 02, indica que a mesma diz respeito a crédito indevido, lançado a maior na aquisição de equipamentos de informática uma vez que o contribuinte utilizou o crédito de 17% sobre produtos de informática que tem carga tributária reduzida. O demonstrativo analítico da referida infração encontra-se às páginas 23 à 27, onde foram listadas apenas as notas em que o crédito não foi devidamente apropriado.

Assevera que no lançamento da infração, teve o cuidado de glosar apenas os créditos indevidos, ou seja, aqueles no qual o crédito na entrada foi aproveitado em montante maior do que o deveria, pelo fato das mercadorias gozarem da redução de base de cálculo na saída, ressaltando também que nas saídas do contribuintes tais produtos foram tributados a 12%.

Nossa legislação traz a previsão desse benefício nas operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos ("hardware"), inclusive automação, bem como com suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão (para aqueles produtos indicados no quadro constante do artigo 266, inciso XIII do RICMS/12), estabelecendo a carga tributária final em 12% (desktop e notebooks) e 7% (demais produtos de informática).

Dessa forma, indica que nas operações com produtos de informática, o crédito deve estar nos limites previstos na legislação, e assim, a infração 1 deve ser mantida na sua inteireza no valor de R\$ 19.072,81 (Dezenove mil, setenta e dois reais e oitenta e um centavos). Observação: mantida a redação original.

Consoante com o princípio de justiça fiscal, além dos princípios da razoabilidade e do direito de ampla defesa, diz ter considerado todos os argumentos apresentados pela defesa, sendo os elementos apresentados ponderados e aproveitados no refazimento da infração 01, já que o registro encaminhado referente ao mês de dezembro de 2012 impactou diretamente nos resultados aferidos pela fiscalização. Ressalta que foram considerados estritamente os produtos objeto da amostra anterior. Os mesmos produtos selecionados no primeiro levantamento foram integralmente obedecidos. O que se levou em consideração foram os novos documentos fiscais apresentados, no momento da defesa, de entrada, saída e inventário.

A ação fiscal levada a efeito, e que culminou com a lavratura do Auto de Infração em questão se pautou, de acordo com seu entendimento, na forma restrita às disposições legais, já que o contribuinte deixou de recolher o ICMS, infringindo frontalmente o disposto nos artigos retro mencionados do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, sendo, portanto cabível a cobrança do imposto com a imposição de multa prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96.

Por tal motivo, solicita que o lançamento em questão seja julgado parcialmente procedente, condenando a empresa infratora ao pagamento do ICMS no valor de R\$ 27.157,18 e demais cominações legais.

Cientificado do teor da informação fiscal (fls. 406 a 408), o sujeito passivo retorna ao feito, manifestando-se no sentido de que (fls. 410 a 416), relativamente à infração 01, apesar de realizada revisão no lançamento e reduzido o valor lançado, não lhe foi encaminhado o demonstrativo de débito informando o cálculo de atualização e qual imposição de multa ficou convencionada na presente infração.

Por essas razões, entende estar a defesa prejudicada já que carece o lançamento de informações cruciais para impugnar a atualização existente e qual o percentual de multa aplicada, razão pela qual, em obediência aos princípios constitucionais da ampla defesa e por estar ausente no Auto de Infração, seja por planilha ou no corpo da manifestação da fiscalização, o demonstrativo de cálculo do débito da presente infração, outra alternativa não resta senão a improcedência.

Ao seu turno, na infração 02, utiliza como argumento, dispositivo constitucional inerente a natureza do ICMS: O princípio da não cumulatividade. Nas informações prestadas pelos autuantes, indica-se que o comando do RICMS é a aplicação da base de cálculo reduzida, e a tese vigorante seria a de que a legislação tem comando positivo e determina o recolhimento “do que for devido” e não “o que foi destacado”.

Entende ser a questão de pura hermenêutica. Isto porque, efetivamente, o ICMS destacado pelo remetente foi recolhido e o Estado da Bahia não nega esta situação. Se a empresa recolheu ou se creditou de ICMS recolhido de fato, este direito lhe pertence, por ser norma Constitucional, que rege os princípios de qualquer Regulamento Tributário dos Estados Membros, e, manter a presente autuação caracteriza verdadeiro “*bis in idem*” tributário. O Estado da Bahia cobra em dobro ICMS sobre o mesmo fato gerador.

Isso devido ao fato de na operacionalização tributária trazida pelo Auto de Infração, houve somente benefício fiscal ao caixa do Estado da Bahia, que além de não ver reduzida a base de cálculo dos produtos, consequentemente teve recolhimento de imposto em valor superior ao devido.

Indica terem os fundamentos da descrição da autuação restrinido e limitado o direito de crédito de ICMS. Inobstante, deve-se raciocinar, que toda e qualquer limitação instituída por norma tributária referente ao crédito do ICMS deve obedecer ao princípio da não cumulatividade deste tributo, insculpido no artigo 155, § 2º, I e II, da CF, transcrito. Cita a doutrina que ampara seu entendimento.

Assevera que ao adquirir mercadorias, opera-se a hipótese de incidência que autoriza a cobrança do ICMS bem como o aproveitamento do seu crédito, e neste aspecto a descrição da infração afirma que as saídas do remetente deveriam ter ocorrido com base de cálculo reduzida, tendo em vista que as mesmas tiveram destaque nas respectivas Notas Fiscais com a aplicação de alíquota no percentual de 17%.

De outro lado, informa terem ocorrido as saídas por ela efetuadas sem a redução de base de cálculo, com destaque nas respectivas Notas Fiscais com a aplicação de alíquota no percentual de 17%, o que não corresponde a qualquer prejuízo para a Fazenda Pública. E, se o recolhimento foi a maior, pelo princípio da não cumulatividade faz jus ao seu crédito, constitucionalmente garantido.

Com isto, havendo destaque do imposto em percentual superior devidamente destacado nos documentos fiscais, é claro que recolheu o ICMS informado, conferindo-lhe imediato direito ao crédito integral regularmente pago. Baseado neste raciocínio, a glossa realizada pelo Estado dos créditos, ao seu ver, petrificam flagrante enriquecimento ilícito em desfavor do contribuinte, modalidade com a qual nossa legislação e Estado Democrático de Direito não agasalha.

Afirma ter em sua impugnação anexado exemplos das Notas Fiscais com os destaques do ICMS que comprovam o alegado, que apesar de reconhecidos pela fiscalização, não foram aceitos. Como a quantidade de documentos fiscais é elevado, caso se entenda por necessária a juntada completa dos documentos fiscais, requer a conversão do julgamento em diligência.

Finaliza, solicitando que seja julgado o presente Auto de Infração, improcedente, acolhendo-se as razões da defesa administrativa e ratificadas na presente manifestação, anulando o lançamento fiscal da infrações 01 e 02, isentando-lhe do recolhimento de qualquer imposto, multa ou acréscimos legais.

Requer que as intimações referente ao cumprimento de qualquer exigência do presente Auto de Infração sejam encaminhadas para o endereço que indica, sob pena de nulidade.

Quanto ao autuante, ao ser cientificado da tal manifestação (fl. 419), apenas limitou-se a informar, de próprio punho que estava ciente, não tendo "nada a acrescentar".

VOTO

O presente lançamento, compõe-se de duas infrações, ambas contestadas. A primeira, diz respeito a falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saída 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 cálculo do imposto, o maior valor monetário, qual seja, o das saídas tributáveis, ao passo que a segunda relaciona-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Consta na descrição da infração que "o contribuinte utilizou o crédito de 17% s/produtos de informática, que tem a carga tributária reduzida.

Inicialmente, gostaria de abordar alguns aspectos colocados na peça de defesa, pelo patrono da autuada. O primeiro deles, diz respeito a eventual "atuação abusiva do Fisco". A submissão à fiscalização, é prática à qual todo e qualquer estabelecimento, seja comercial, seja industrial, deve estar preparado para se sujeitar, sem que a imposição de autuação se caracterize como "atuação abusiva", até pelo fato da autuada poder, neste momento, ter as suas alegações defensivas apreciadas, o que demonstra que, na hipótese de eventual "abusividade" perpetrada pelo Fisco, o que não é o caso presente, poderia valer-se de sua defesa para anulá-la.

Por outro lado, o Fisco do Estado da Bahia possui tradição de profissionalismo, equilíbrio, coerência, e acima de tudo, justiça. Da mesma maneira, este órgão julgador prima pela aplicação da justiça fiscal, e análise desapaixonada dos processos que lhe são submetidos, motivo pelo qual entendo que as considerações feitas em relação a imparcialidade do julgador pelo patrono da autuada, encontram-se totalmente fora do contexto e são descabidas, somente podendo creditá-las à sua pouca prática na lida junto a este órgão.

Quanto a solicitação de realização de diligência formulada pela empresa autuada, de plano, indefiro o pedido, 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 do pedido não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do acima mencionado artigo 147 do RPAF/99.

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 desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que embora obedeça aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, 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.

Ademais, não observou a autuada 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 conseguiu figurar na defesa, apenas a informação de exigüidade de prazo e dificuldade de coligir elementos de prova.

O contribuinte apesar de alegar que verificou e provaria equívocos cometidos no levantamento, não os apontou totalmente, apenas alegou escassez de tempo.

Ademais, na própria informação fiscal prestada por um dos autuantes, foram feitos os ajustes necessários para atender ao quanto apresentado pelo sujeito passivo, diante dos elementos de prova por ele trazidos, o que, de igual forma, dispensaria a conversão do feito em diligência.

Digno de registro, é o fato da jurisprudência se posicionar 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".

Observo que a questão relevante e fundamental de tais infrações, cinge-se a prova material, e, mais uma vez, faço algumas digressões.

No que concerne à alegação defensiva de ter acostado ao feito, por amostragem, os documentos que elidiriam a infração, que o são em número vultoso, e que estaria prejudicado o seu direito de ampla defesa, caso não houvesse dilação de prazo, não a posso acolher.

Isso por que, muito embora a Carta Magna estabeleça em seu artigo 5º, ao abordar os direitos e garantias individuais, no inciso LV que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e

recursos a ela inerentes", neste dispositivo, evidentemente, encontra-se embutida a possibilidade de apresentação de prova.

Se é certo que, por exemplo, em direito penal, cabe sem qualquer reserva a "prova por amostragem", à vista, inclusive de diversas decisões de Tribunais Superiores, em direito tributário tal conceito não pode ser adotado de forma ampla, como vemos no exemplo do AgRg no REsp 659521/SP, no qual o relator, ministro Francisco Falcão, exarou a seguinte decisão:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SÚMULA N° 7/STJ.

1. Na hipótese dos autos, o acórdão recorrido entendeu que no mandado de segurança, mesmo que preventivo, a necessidade de prova documental pré-constituída impede a aceitação de amostragens ou eventuais levantamentos elaborados unilateralmente pela impetrante e, 'in casu', nem isto foi apresentado, restando inadequada a via do mandado de segurança, instrumento constitucional que serve também para evitar lesão futura, mas desde que a direito decorrente de relação jurídica certa e determinada. (grifos do relator)

A propósito, Paulo Bonilha, em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, às fls. 69, após conceituar prova como "*a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário*", afirma na página 78 que "*o poder de instrução das instâncias de julgamento administrativo não pode implicar invasão ou substituição do dever das partes de carregar prova aos autos*", o que significa dizer que cabe apenas e tão somente à autuada trazer tais provas que diz possuir, relativa aos demais elementos probantes, contudo, não estão presentes nos autos.

Isso por que no contencioso tributário, não poderá ser negado ao contribuinte o direito pleno de defesa, podendo o mesmo se utilizar de todos os meios de prova admitidos em lei, aliás, neste caso inverte-se o ônus da prova, passando exclusivamente a este a responsabilidade da apresentação de elementos de provas que demonstrem as inverdades apuradas através de procedimento administrativo tributário, oferecendo, assim, maior possibilidade de apreciação objetiva e segura quanto às conclusões extraídas de seus resultados, de tal sorte que as provas produzidas sejam realizadas em toda sua extensão e amplitude, assegurando amplas prerrogativas e garantias de defesa ao contribuinte, para que o mesmo não seja onerado além do expressamente previsto na lei tributária.

Tal lei não faz distinção, não havendo preterição de qualquer uma das partes, devendo triunfar sempre a verdade material e formal dos fatos. Cabe, a princípio, à administração fazendária o ônus da prova no ilícito tributário, mesmo que a base de cálculo do montante devido seja determinada por arbitramento, o que não foi o caso em tela. Todavia, a norma legal não conferiu ao sujeito passivo o poder de se eximir de sua responsabilidade através da recusa ou impossibilidade da entrega dos elementos materiais à apreciação objetiva e prevista na legislação tributária.

No presente caso, não se pode sequer aventar eventual aplicação do artigo 333 do Código de Processo Civil, que, sabidamente é utilizado de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal de Estado da Bahia, na forma de previsão legal, sendo o ônus desta prova especificamente, do sujeito passivo, vez que os documentos que elidiriam a infração estão em seu poder, compondo a sua escrituração, documentação e arquivos.

Dessa forma, não fazendo a produção completa da prova necessária, incorreu a defendant na regra do artigo 143 do RPAF/99, que determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, razão pela qual não posso acatar a sua argumentação defensiva quanto a este item da autuação, sequer aceitar que a prova seja produzida por amostragem.

Da mesma forma, não se pode aqui, falar-se em qualquer eventual cerceamento de defesa ou concessão de oportunidade para que tais elementos viesssem ao feito, justamente para que a

verdade material aflorasse, sempre com a dificuldade imposta pela defendant da grande quantidade de documentos necessários para tal, esquecendo-se que poderia ter trazido os mesmos em meio magnético, e que tal argumento se fragiliza, diante do porte, organização e importância da empresa, sem nos esquecermos que se trata de uma sociedade anônima, que tem que primar pela transparência de suas atividades, até pela necessidade de submeter-se a auditoria externa, na qual são analisadas e avaliadas as suas operações realizadas no período.

Lembro que já decorreu quase um ano da autuação, sem que os elementos que pudessem elidir o restante da infração fossem trazidos ao feito pela defendant.

Ademais, esta tem sido uma prática recorrente da defendant em suas peças: sempre alegar escassez de prazo, para tentar trazer os elementos de defesa de que dispõe, entretanto não tem tido sucesso, como se pode observar nos julgamentos que culminaram com os Acórdãos CJF 0395-12/13, 0150-12/14 e 0127-12/14, ainda que na razão social anterior (Casas Bahia S. A.), nos quais, de forma reiterada, se observa o comportamento fiscal da autuada.

Aquele primeiro, possui a seguinte Ementa:

"*2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*

ACÓRDÃO CJF Nº 0395-12/13

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. a) ENTRADAS MENOS QUE SAÍDAS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração reconhecida. b) PRESUNÇÃO DE SAÍDAS POR DIFERENÇA NAS ENTRADAS. c) MERCADORIAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. c.1) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. c.2) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Infrações reconhecidas. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) ICMS DESTINADAS AO ATIVO FIXO. b) MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Desistência da lide por pagamento dos valores exigidos. Infrações caracterizadas. 3. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES SUJEITAM-SE A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. Ocorrendo entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo, cabe estorno do crédito no valor correspondente a parte proporcional da redução. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime".

Por tal razão, inexiste qualquer motivação para a decretação da nulidade do lançamento realizado. Quanto ao exame do mérito, para a infração 01, em sede de informação fiscal, o autuante retificou o lançamento, fazendo os devidos ajustes e reconhecendo os equívocos cometidos, o que implicou na sua substancial redução de R\$ 160.873,13 para R\$ 8.084,37.

A argumentação defensiva, após conhecimento dos novos valores, foi no sentido de que faltou o encaminhamento do demonstrativo de débito informando o cálculo de atualização e qual imposição de multa ficou convencionada na presente infração. Observe-se que a infração permanece a mesma, apenas teve alterados os valores apurados para o lançamento.

Verifico que foram elaborados novos demonstrativos, inseridos às fls. 383 a 403, os quais foram encaminhados ao sujeito passivo, conforme determinação legal, na forma do recibo de fl. 406, encaminhado por via postal, e devidamente entregue no domicílio do próprio patrono da autuada (Aviso de Recebimento de fl. 408, datado de 28 de julho de 2014), em atendimento ao princípio do contraditório e ampla defesa, inclusive lhe foi concedido prazo para manifestação de dez dias (fl. 406), o que ocorreu, diante da protocolização do documento de fls. 410 a 417.

Desta forma, os cálculos de atualização permanecem os mesmos, e somente podem ser avaliados quando do momento do recolhimento da parcela lançada. Da mesma forma, e não poderia ser diferente, o percentual de multa permanece o mesmo.

Ressalto que, contrariamente ao entendimento da defesa, esta infração não se enquadra como presunção, diante do fato de que não guarda similaridade com qualquer das situações elencadas

no artigo 4º, parágrafo 4º da Lei 7.014/96, que de forma explícita, indica os casos em que há presunção. Havendo omissão de saídas, como constatado no presente caso, jamais há que se falar em presunção, e sim, fato concreto.

Também contrariamente ao entendimento da autuada, neste momento, não lhe seria mais permitido alterar os registros SINTEGRA, diante do fato de que, em primeiro lugar, tais arquivos devem espelhar a escrituração fiscal, e em segundo, neste momento, a ação fiscal encontra-se perfeita e acabada, somente admitindo-se qualquer alteração do valor lançado, via julgamento. Ademais, os dados trazidos foram devidamente considerados pelo autuante, reduzindo o valor do débito apurado inicialmente.

Diante da falta de qualquer outro argumento consistente, acolho os valores apontados pelo autuante em sua informação fiscal (R\$ 8.084,37), de acordo com os demonstrativos de fls. 383 a 403, e julgo a infração parcialmente procedente.

No tocante à infração 02, não posso concordar com a assertiva defensiva de que “*a acusação fiscal busca limitar e restringir o direito ao crédito de ICMS. Todavia, deve-se ter em mente, que toda e qualquer limitação do direito ao crédito do ICMS, deve respeitar o princípio da não cumulatividade desse imposto*”.

Isso por que, a autuação respeitou de forma completa, o dispositivo constitucional inserido no artigo 155 da Carta Magna:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(..)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Da mesma forma, a Lei Complementar 87/96 que, por determinação constitucional cabe regular a matéria tributária de que trata aquele dispositivo, prevê no artigo 19 a não cumulatividade do ICMS, sendo praticamente cópia do artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988, ficando assim ainda mais elucidado o certame, como não poderia deixar de ser.

Por outro lado, na doutrina também o conceito de não cumulatividade do imposto é pacificado, inclusive o Professor Roque Carazza (ICMS, 15ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2011) se manifesta: “*Como se vê o princípio da não cumulatividade assegura aos contribuintes o direito de compensar créditos de ICMS ainda que o tributo tenha sido cobrado por outras Unidades da Federação*”.

Logo, quanto a isso não existe discussão. Todavia, tal conceito não pode, como entende a defesa, ser interpretado a seu talante, e de maneira personalíssima, como se vê nos presentes autos, diante do objeto da autuação, até mesmo em respeito ao princípio da legalidade.

De fato, o que se tem é que tendo sido destacado imposto a maior por parte do remetente das mercadorias arroladas na autuação, somente pode ser apropriado a título de crédito fiscal aquela parcela que, de acordo com determinação legal seja possível. Acontece que a legislação estadual, especialmente no artigo 93, em seu parágrafo 5º do RICMS/97, vigente em parte do período abarcado pela autuação, prevê:

“*Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário*:

(...)

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação”.

Assim pela norma regulamentar, somente é possível a apropriação do crédito fiscal relativamente aquele valor que tenha sido corretamente calculado e destacado no documento fiscal. Em caso de erro, o contribuinte deve apenas e tão somente creditar-se da parcela legalmente prevista, o que não ocorreu no presente caso, sendo o elemento motivador da autuação, e sem que isso venha a se constituir, como equivocadamente entende a defesa em negação ao princípio da não cumulatividade.

Isso por que, no caso concreto, as mercadorias objeto da autuação se constituíam em equipamentos de informática, cujas operações, nos termos da legislação, especialmente o artigo 87, incisos V e XLIV, do RICMS/97 possuem redução de base de cálculo:

“Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

(...)

V - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (“hardware”), inclusive automação, bem como com suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão, indicados no Anexo 5-A, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%

(...)

XLIV - das operações internas com computador de mesa (desktop), computador portátil (notebook e tablet), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento)”;

Ou seja, é incontestável a redução de base de cálculo em tais operações. Ainda que se possa alegar que tendo havido destaque a maior do imposto por parte do remetente, cabe a este, em nome do princípio da autonomia dos estabelecimentos realizar os levantamentos necessários, e em processo apartado, requerer a restituição do valor eventualmente recolhido a maior a título de imposto.

Logo, tais produtos deveriam ser recebidos e escriturados com a respectiva redução de base de cálculo, diante até do dispositivo contido no artigo 93 do RICMS/97, acima transcrito.

Dessa forma, com a devida vênia, entendo que não há de falar em “*bis in idem*”, ou cobrança em duplicidade pelo Estado da Bahia.

Na sistemática vigente em parte dos fatos geradores, na égide do RICMS/12, o artigo 266, inciso XIII, assim determina:

“Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

(...)

XIII - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (“hardware”), inclusive automação, bem como com suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão, indicados no quadro a seguir, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%”.

Logicamente, se há redução de base de cálculo na saída, o crédito há de ser proporcional em relação às entradas. Esse é o comando existente no artigo 29, parágrafo 4º, da Lei 7.014/96:

"Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior";

Diante do fato do Poder Judiciário entender, por suas Cortes Superiores, que redução de base de cálculo equivale a isenção parcial, o crédito fiscal apropriado indevidamente deveria ser estornado, tal como feito no lançamento de ofício.

Caso tenha havido recolhimento a maior, efetuado pela empresa autuada, na forma da legislação, tem a mesma o direito de solicitar a restituição dos valores pertinentes, respeitada a legislação vigente.

Quanto ao pleito formulado de encaminhamento de comunicações para o escritório dos patronos da empresa, nada obsta que seja feito, apenas reparo que o não atendimento do mesmo, não se constitui cerceamento de defesa, como entende a autuada.

Anoto que a autuação foi calcada na legislação em vigor à época dos fatos geradores, estando a apropriação do crédito fiscal em valor superior ao previsto na norma devidamente comprovado, motivo pelo qual, quanto a este aspecto, não se pode dar acolhimento às razões defensivas postas, mantendo a autuação, quanto à infração 02.

Pelos motivos expostos, voto no sentido de que o lançamento deva ser mantido, de acordo com os ajustes realizados, especialmente em relação à infração 01, e o Auto de Infração julgado Procedente em parte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298932.0023/12-5 lavrado contra **CASA BAHIA COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.157,18**, acrescido das multas de 100% sobre R\$8.084,37, e de 60% sobre R\$19.072,81 previstas no artigo 42, incisos III, e VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala de Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2014.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR