

A. I. N° - 207098.0003/14-0
AUTUADO - CREMER S.A.
AUTUANTE - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04/02/2015

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0008-03/15

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Os argumentos trazidos pelo defendant por si só não elidem a acusação de saída de mercadorias apurada por levantamento quantitativo de estoque na forma do art. 4º, da Portaria nº 445/98. Infração caracterizada. **b)** MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infração subsistente. Ausência de fato modificativo ou extintivo para elidir a acusação fiscal do procedimento administrativo em tela. Lançamento tributário subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 25/09/2014, refere-se à exigência de R\$123.484,02 de ICMS, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01- **04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2009 e 2010, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Exigido o valor de R\$99.274,92, acrescido das multas de 70% e 100%.

Consta que: “Apuração através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, constatando-se omissão de saídas de mercadorias tributáveis em valor monetário superior às omissões de entradas, conforme demonstrativos e levantamentos constantes dos Anexos 01 e 02, exercícios 2009 e 2010, cujos relatórios encontram-se gravados m mídia CD-R entregue ao contribuinte mediante recibo e também anexado ao presente Auto de Infração.”

Infração 02 - **04.05.11.** Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios fechados de 2009 e 2010. Exigido o valor de R\$24.209,10, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado com procuraçāo à fl.112, apresenta defesa, fls. 90 a 111, depois de resumir o teor da acusação fiscal alinha as argumentações a seguir apresentadas.

Inicialmente registra que o levantamento fiscal realizado é insubstancial por estar eivado de erros, que deturparam o resultado obtido, criando diferenças que não correspondem à realidade dos fatos.

Destaca que o levantamento fiscal em questão não pode ser acatado em virtude de divergências nos valores indicados no inventário dos produtos. Diz que as únicas informações de estoque (quantidades) que estão de acordo com aquelas enviadas pela empresa são as pertinentes ao estoque inicial de 2009 e que as quantidades de estoque final do mesmo ano já não representam os valores indicados pela empresa. Arremata mencionando que no ano de 2010, nem estoque inicial, nem o final, correspondem às informações prestadas.

Afirma que a fiscalização confundiu unidades de medida, de forma que os resultados apurados estão totalmente disformes da realidade. Afirma que os levantamentos realizados pela autoridade fiscal foram feitos por itens de produtos comercializados pela Cremer, identificados pelos códigos adotados pela empresa. Frisa que o erro do levantamento realizado decorreu do fato de não se observar a existência de unidades de medida divergentes para o mesmo produto e, em alguns casos, como por exemplo, o item 156645 - Ataduras Crepe, o produto pode ser comercializado tanto em caixa, quanto em pacotes individuais. Continua mencionando que em outros casos, como a atadura gessada (código 156904), o produto pode ser comercializado em unidades ou em caixas.

Ressalta que esta informação fica clara em vários levantamentos efetuados, a exemplo das planilhas juntadas pela fiscalização ao auto de infração intituladas “Preço médios Saídas”, “Lista NF entrada” e “Relação NF Saídas”, onde se verifica, ora a indicação da unidade de medida “caixa - CX”, ora se vê a medida “pacote - PC”, ora se vê “unidade - UN”, e para o mesmo produto. Afirma que o levantamento de estoques efetuado misturando caixas, pacotes e unidades, sem qualquer conversão ou adaptação para uma unidade de medida básica e igual para todas as operações, gerou resultado totalmente distorcido da realidade. Prossegue destacando que esta distorção se mostra em praticamente todos os itens levantados, como fica claro pelos levantamentos fiscais constantes nas planilhas anexas ao Auto de Infração.

Cita ainda o agravante de, quando transplantadas tais informações para o quadro “Resumo”, houve nova alteração na unidade de medida. Apenas para exemplificar novamente, em relação ao item 160864, onde entradas foram consideradas em caixas, e saídas em pacotes, no quadro resumo, o levantamento foi realizado em caixas novamente.

Aponta que a distorção fica ainda mais evidente se considerado o custo unitário de cada produto. Exemplifica o caso específico das ataduras (156645), o preço ficava entre R\$3,00 a R\$7,00, no caso de pacotes e, quando utilizada a medida “caixas”, os preços variavam de R\$69,00 a R\$106,00, fato ocorrido em todos os itens apurados.

Registra que o resultado do levantamento fiscal não pode ser considerado confiável, uma vez que, em relação ao mesmo produto, foi realizado, ora em caixas, ora em pacotes, ora em unidades, desvirtuando o resultado apurado, tanto na questão das quantidades quanto no levantamento dos preços médios.

Exemplifica, juntado aos autos algumas páginas da autuação, pertinentes ao mesmo item, para demonstrar os erros significativos no levantamento fiscal tendo em vista o grande volume de documentos e informações envolvidos o que inviabiliza a demonstração de todos os casos.

Diz que o levantamento dos preços médios também não está claro na autuação, pois, foram juntadas quatro planilhas relacionadas ao preço médio, mas não há nenhuma explicação ou fórmula que leve a entender como se apuraram os preços médios utilizados na autuação.

Frisa que na planilha “Preço médio Saídas”, onde se fez a apuração por itens, fica mais clara a desproporção dos valores, onde se verifica a distorção nos valores obtidos por conta das unidades de medida divergentes: dependendo da forma de apresentação do produto (caixa, pacote ou unidade), o preço de um mesmo item poderia variar de R\$3,00 a R\$106,00.

Assinala que, por tais motivos, requer a realização de prova pericial, para, com base em todos os documentos fiscais recebidos e emitidos pela empresa (que em sua maioria podem ser todos

acessados pelo formato digital - NF-e e SPed Fiscal), possam ser checadas as eventuais diferenças. Aduz que, caso não seja possibilitada a prova pericial, terá que juntar toda a documentação fiscal do estabelecimento da Bahia, relativa aos dois anos auditados. Isto representaria 55.800 cópias somente em notas fiscais.

Registra que além das divergências nas apurações, a empresa constatou, ainda, que várias operações realizadas foram consideradas em duplicidade nas operações de transferências entre unidades emitidas ao final do mês de dezembro de cada ano, que pelo sistema já eram computadas automaticamente no estoque da empresa destinatária, no mesmo ato. Observa que tal procedimento se justifica por questões de auditoria que, por se tratar de transferências entre unidades, em que a titularidade das mercadorias continua sendo da Cremer, as mercadorias em trânsito obrigatoriamente têm que constar como estoque de uma das unidades (ou da remetente, ou do destinatário) e que no presente caso, tais mercadorias constaram como estoque da filial.

Explica que, no presente caso, o sistema de apuração indireta utilizado pelo fisco não se mostra a melhor das soluções. Continua aduzindo que a aferição indireta, devido às suas graves consequências, somente pode ser utilizada em casos excepcionais, ou seja, somente é indicada como último recurso para a hipótese de não ser possível a verificação e o acompanhamento dos fatos registrados, devido à sua completa incorreção. Firma ser o levantamento quantitativo de estoque um meio subsidiário de apuração de impostos devidos, não podendo sobrepor-se à verdade material, pois como demonstrado, o trabalho realizado não espelha a realidade das operações havidas, apurando informações incompletas e distorcidas, que não poderiam, jamais, justificar o verdadeiro arbitramento realizado.

Reitera sua tese sustentando que a aferição indireta representa uma medida drástica e não pode ser tomada ao livre alvedrio do agente arrecadador e que no direito pátrio o arbitramento só é admitido quando da inexistência ou total imprestabilidade de documentos ou escrituração.

Afirma não permitir a circulação de mercadorias sem a emissão da respectiva documentação fiscal e assevera não haver nos autos provas de que tal fato tenha ocorrido, considerando que toda a circulação de mercadorias efetuada pela empresa se pauta em documentos fiscais correspondentes.

Menciona que não foram apontados, de forma precisa, quais documentos de entrada não teriam sido registrados. Destaca assinalando que se houvesse documento não registrado, pelo confronto do sistema SINTEGRA seria possível aferir quais documentos deixaram de ser contabilizados/registrados pela empresa. Sustenta que nada neste sentido foi apontado, simplesmente pelo fato de não existir operação não registrada pela empresa.

Declara que os trabalhos fiscais, apesar de supostamente visarem a busca da verdade material, não foram felizes no cumprimento de seus objetivos. Diz que os resultados apurados pela fiscalização são falhos e apresentam inúmeras incorreções. Sustenta que o levantamento não pode contrapor operações realizadas em embalagens com quantidades diferentes, sem efetuar qualquer adequação ou conversão. Indaga revelando a impossibilidade de se apurar preços médio entre produtos que podem custar R\$5,00 ou R\$150,00.

Afirma que não foram apontados indícios de que a escrita fiscal da empresa não mereça fé, e que por isso, sua escrituração fiscal não poderia ser sumariamente desconsiderada.

Requer, diante da indicação das inúmeras falhas no levantamento fiscal, atenção para o parágrafo único do art. 936 do RICMS-BA/97, cujo teor transcreve, que prevê a renovação do levantamento fiscal.

Afirma que não pode ser tratado pela autoridade fiscal como devedor de tributos com base em informações segmentadas, e ainda por cima, com inúmeras falhas, desconsiderando todas as demais informações que demonstram terem todas as vendas sido efetuadas com a emissão das respectivas notas fiscais de venda, destacando todos os impostos devidos.

Registra que o lançamento, como ocorreu no presente caso, baseado apenas em levantamentos falhos (distorcidos como demonstram as falhas apontadas no levantamento), constitui verdadeira desconsideração da prova material em virtude de meras presunções equivocadas.

Menciona que nada impede que a fiscalização se utilize de um indício para supor a ocorrência de determinada operação. Entretanto, o mero indício jamais pode constituir prova suficiente a ensejar lavratura de auto de infração, uma vez que é dever do agente fiscalizador a apuração da verdade material.

Depois de reproduzir trechos da lavra dos juristas pátrios, Aires Barreto, Cleber Giardino, Antonio M. Gonçalez, Vittorio Cassone e Alberto Xavier enaltecendo o princípio da verdade material, sustenta que é vedado à fiscalização lavrar Autos de Infração desprovidos de respaldo fático que evidencie sua acusação, cuja apuração real dos fatos, deve ser realizada mediante provas concretas, levantamentos consistentes.

Ressalta que a busca da verdade material se constitui como verdadeira obrigação da autoridade fiscal. Afirma que a aferição indireta é solução cômoda, mas contrária à realidade dos fatos, e à justiça.

Alerta que a tarefa de investigação da autoridade fiscal - apesar de não se submeter a determinados formalismos - deve procurar colher as provas suficientes para exigir o crédito, sob pena de, em assim não agindo, ser desconsiderada.

Reafirma que os levantamentos fiscais não podem merecer guarida por apresentarem inúmeras falhas de procedimento, conforme apontado, estando o levantamento fiscal equivocado.

Assinala que o cancelamento do presente auto se impõe, ante a precariedade dos elementos de prova trazidos pela fiscalização.

Registra que por conta das supostas diferenças apuradas em relação ao estoque, a fiscalização calculou, sobre mercadorias, o suposto ICMS ST - substituição tributária que teria deixado de ser retido e recolhido considerando a suposição de que as diferenças de estoque decorrem de saídas desacobertadas de documentação fiscal. Observa que se as diferenças apontadas são de origem infundada, por conta das inúmeras situações anteriormente colocadas, quanto mais se dirá acerca do imposto calculado com base nestas supostas diferenças.

Assinala que, caindo o principal - diferenças de estoque - , consequentemente, devem cair os acessórios, que neste caso seria o suposto ICMS ST não retido e recolhido.

Afirma que o levantamento fiscal não tem a menor condição de ser mantido, por apresentar enormes distorções nas unidades de medida utilizadas em relação ao mesmo produto, criando quantidades de estoque totalmente diversas das reais e com adoção de preços médios com distorção.

Frisa que mesmo se admitindo a possibilidade de algum valor ter sido exigido a título de ICMS ST, há que se destacar que o levantamento da fiscalização considerou como sujeito a ST todos os itens do estoque da empresa, quando tal situação não corresponde à realidade.

Declara que há itens, a exemplo das fraldas e absorventes, que têm todo o ICMS ST recolhido na entrada do Estado (recebidos de aquisições do industrial fabricante em SP), ou seja, todo o imposto devido nas operações subsequentes no Estado, já foi recolhido na entrada. Aduz que destacando que nas notas fiscais relativas a tais itens, é utilizado o CFOP 5405, não havendo justificativas para cobranças adicionais.

Destaca que em outros casos, a aplicação da sistemática de substituição tributária é indevida. Diz ser o caso das luvas inseridas nos códigos NCM 4015.11.00 e 4015.19.00, cuja sistemática para aplicação da ST somente foi instituída pelo art. 2º, XIV do Decreto nº 11.806/2009 (reflexo do Protocolo ICMS 105/09) que incluiu o item 13.18 no art. 353, II do RICMS-BA/97. Diz que, segundo o referido decreto, a partir de 01/01/2010, as luvas passariam a sofrer a incidência do ICMS

substituição tributária, consequentemente, o pagamento de ICMS substituição tributária decorrente da venda de tais luvas, só poderia ser exigido nas competências a partir de 01/01/2010, isto é, nas competências anteriores a 01/2010 não se pode fazer a referida exigência, pois não existia dispositivo legal que previsse tal cobrança. Continua enfatizando que, já no ano de 2010, ano a partir do qual começou a exigência de ICMS substituição tributária sobre luvas, a empresa comercializou diversas luvas cadastradas em outro NCM, de nº 39262000 (códigos de produto Cremer nº 349849 e 309799), sendo que a legislação previa a incidência de ICMS substituição tributária apenas sobre luvas dos NCMS 4015.11.00 e 4015.19.00, e não as classificadas no código 3926. Arremata sustentando que todas as operações com luvas classificadas no código 3926 devem ser excluídas do referido lançamento.

Menciona que também não pode haver incidência de ICMS substituição tributária em relação a outras mercadorias relacionadas nos Anexos 3 e 4 do Auto de Infração, tais como álcool 70% - NCMS 22071090 e 29121200 (código de produto Cremer 295412), escova dental - NCM 85099000 (código de produto 337327), detergente - NCM 34029039 (código Cremer 327052), por estas não estarem submetidas ao referido regime, conforme previsto pelo RICMS-BA/97. No Anexo IV da defesa, consta a relação de itens e as respectivas notas fiscais em que não se aplica a incidência do imposto ST.

Assevera que, independentemente do exposto, as multas são totalmente incabíveis. Diz entender que não deixou de recolher tributos devidos aos cofres públicos, e não cometeu infração alguma, não havendo, portanto, qualquer multa que lhe possa ser imputada.

Afirma que mesmo se tivesse havido alguma infração, a exigência de multa de 60% a 100% sobre o valor do imposto é, além de ilegal, constitucional. Diz que imposição de multa que não mantém qualquer proporcionalidade com eventual falta cometida implica em retirada de patrimônio sem causa justificada, descumprindo regra contida no art. 5º, inciso XXII, da CF/88. Acrescenta destacando que o disposto no inciso IV do artigo 150 da CF/88 veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Frisa que esse entendimento foi, inclusive, manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento de pedido de medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio contra a Lei Federal nº 8.846/94.

Assinala que considerando que a multa aplicada não encontra respaldo legal e constitucional, deve ser excluída em sua totalidade.

Assinala que, independentemente dos argumentos até aqui expendidos, que por si só conduzem à extinção do Auto de Infração, cumpre ressaltar que, se mantido o lançamento, não pode prevalecer a aplicação dos juros SELIC sobre o montante supostamente devido, ou de qualquer outra taxa de juros remuneratórios.

Assevera que tais juros, ditos moratórios, são inaplicáveis, se considerado o ordenamento jurídico-tributário vigente.

Diz ser importante diferenciar juros compensatórios ou remuneratórios de juros moratórios e reproduz conceituação dos juristas, Sacha Calmon Navarro Coelho e De Plácido e Silva.

Depois de discorrer extensivamente a origem e a natureza jurídica da SELIC, sustenta que sua aplicação somente pode ser acatada quando não ultrapassar a alíquota permitida pela Constituição Federal e legislação infra-constitucional, ou seja, 1% ao mês.

Menciona que não há como acatar as diferenças levantadas com base em levantamento fiscal onde se confundiram as unidades de medida e requer a realização de prova pericial, para levantamento de estoques dos produtos em relação aos quais se apuraram diferenças.

Apresenta quesitos a serem respondidos pelo Perito e indica como assistente técnico, o Sr. Dyogo Kraisch, brasileiro, casado, inscrito no CPF nº 061.753.159-52, com endereço profissional

Rua Iguaçu, nº 291, Blumenau - SC, o qual pode ser contatado pelo fone (47) 3321-8398 e e-mail dyego.kraisch@cremer.com.br.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração ou, caso se entenda subsistente a exigência, que: seja realizada perícia, nos termos acima expostos; seja renovado o levantamento fiscal, considerando os dados corretos para todas as operações havidas, principalmente em relação às unidades de medida; e sejam excluídos: (a) os valores decorrentes das quantidades consideradas em duplicidade (por conta das notas de transferência ao final do ano); (b) o imposto cobrado nos Anexos 3 e 4 em relação a mercadorias não sujeitas à ST; (c) parcelas relativas à multa e (d) aos juros moratórios, limitando estes últimos em 1% ao mês.

O autuante presta informação fiscal, fls. 205 a 218, articulando as ponderações sintetizadas a seguir.

Depois de resumir as razões de defesa, inicialmente ressalta que o autuado no período auditado já estava obrigado a efetuar sua escrituração fiscal de forma digital EFD, através do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, e como tal submetido às orientações do Decreto nº 6.022 de 22/01/2007, que instituiu o SPED, do Convênio ICMS nº 143 de 15/12/2006, do Ato COTEPE ICMS de 18/04/2008 e suas atualizações, que definiram os documentos fiscais, as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD, do Capítulo VII, artigos 879-A a 897-G do RICMS-BA/97 e notadamente do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital - ICMS/IPI, disponível no site oficial: www.receita.fazenda.gov.br/sped.

Esclarece que o trabalho de auditoria realizado baseou-se primordialmente nas informações constantes das respectivas EFDs enviadas mensalmente pelo autuado e em todos os documentos fiscais recebidos e emitidos, em sua quase totalidade documentos eletrônicos, baixados do banco de dados da SEFAZ/BA (repositório nacional do SPED). Acrescenta assinalando que ao longo do tempo empregado para elaboração da auditoria, foram mantidos constantes contatos com o pessoal do Departamento Fiscal da empresa, localizado no estado de Santa Catarina, através de e-mail, conforme cópia dos mesmos anexados ao presente, no sentido de esclarecimento de dúvidas existentes. Arremata revelando que, pelos argumentos apresentados neste item pelo Patrono do autuado, percebe-se claramente que o mesmo não fez contato algum com o pessoal do Departamento Fiscal da empresa, porque se o fizesse certamente não apresentaria argumentos infundados.

No que diz respeito às alegadas “*Divergências nos valores indicados no inventário dos produtos*”, relata que inventário de mercadorias é informado no Bloco H, registros H005, H010 e H020 da EFD e que exames realizados nos referidos registros dos exercícios auditados não revelaram qualquer irregularidade que merecesse alguma indicação de correção. Destaca que em momento algum durante os quase três meses de trabalho, o Departamento Fiscal do autuado sinalizou com alguma possibilidade de que poderia haver alguma divergência nos valores indicados nos inventários dos produtos. Declara que o patrono do autuado não apresentou provas concretas para justificar seu argumento.

Diz ser totalmente infundada a alegação da defesa de que no ano de 2010, nem estoque inicial nem o final, corresponde às informações prestadas, tendo em vista que todo o trabalho foi realizado, conforme dito, com base nos dados (unidades, quantidade, códigos, valores, descrição, etc.) informados pelo contribuinte em suas EFDs. Arremata assinalando que o autuado este não comprovou quais as informações prestadas não correspondem à realidade.

Afirma que carece de fundamentação e provas concretas a alegação de que a fiscalização confundiu unidades de medida, de forma que os resultados apurados estão disformes da realidade. Ressalta que antes da conclusão dos trabalhos enviou para o Departamento Fiscal do autuado uma relação de alguns produtos que apresentavam unidades de medidas comercializadas (entradas e/ou saídas) diferentes das unidades inventariadas que resultou na correção do Registro 0220 - FATORES DE CONVERSÃO DE UNIDADES - do Bloco 0, conforme Relação anexa às fls. 219 a

224. Sustenta que todas as unidades constantes dos Demonstrativos da Omissão de Saída, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, Anexos I e II, fls. 18 a 24 e 43 a 54, estão convertidas para a unidade inventariada, não existindo, assim, qualquer divergência na referida apuração.

Cita que o próprio o exemplo apresentado pelo autuado, Atadura crepe - código: 156645, faz prova a favor da auditoria. Diz ter anexado a relação de saídas deste produto referente ao exercício de 2009, fls. 225 a 228, onde se verifica que as saídas em unidade diferente da inventariada (CX - PC) estão com FATOR DE CONVERSÃO, todos devidamente informado pelo autuado. Esclarece que, do mesmo modo, o item *Atadura gessada* - código: 156904, fls. 229 a 233, e o item de Código 160864 que trata da mercadoria Microporosa, fls. 234 e 235, todos estão com FATOR DE CONVERSÃO devidamente informado. Frisando que diferentemente do afirmado pelo autuado, todos os produtos que apresentaram omissões, tanto de entradas como de saídas, cujas unidades comercializadas são diferentes das unidades inventariadas, estão com os respectivos Fatores de Conversão devidamente informados pela empresa em suas EFDs. Arremata mencionando que, conforme informado pelo Departamento Fiscal do autuado e confirmado pelas EFDs e NFe recebidas e emitidas, todos os produtos comercializados pelo estabelecimento possuem um código para cada item comercializado de acordo com a especificação de sua descrição, ou seja, tomando como exemplo o item ATADURA, informado pelo autuado, existem 1.065 códigos diferentes, indicando que existem mais de mil especificações diferentes de atadura (tipo, tamanho, espessura, unidades de comercialização, etc.).

Esclarece que não existe distorção alguma de custo unitário de cada produto. Afirma que no caso indicado pelo autuado, ataduras - código 156645, o preço médio utilizado foi o preço médio da última saída, ou seja, R\$70,45. Observa que o autuado apresenta em sua Defesa como exemplo que os preços variavam de R\$69,00 a R\$106,00, ou seja, uma média de R\$87,00, bastante próxima da média real apurada pelo sistema de auditoria informatizado da SEFAZ que apurou o preço médio de R\$70,45, considerando a unidade CX inventariada.

Ressalta que o levantamento quantitativo de estoque está corretamente elaborado, levando em consideração as unidades inventariadas devidamente informadas pelo autuado em sua EFD e considerando os Fatores de Conversão também informados pelo autuado no Registro 0220 de suas EFDs, haja vista que o estabelecimento auditado eventualmente comercializa seus produtos em unidades diferentes da inventariada, tudo isto, previsto e disciplinado no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital, acima mencionado.

Registra que discorda totalmente do argumento de que o levantamento de preços médios não está claro na autuação, uma vez que foram entregues ao autuado detalhadamente o cálculo de todos os preços médios dos produtos integrantes dos demonstrativos das omissões (entradas e saídas), contendo todos os itens e de forma individualizada, tudo no intuito de ser o mais transparente possível e precipuamente visando atender às disposições do RICMS-BA/97, art. 60, inciso II, cujo teor transcreve. Explica que a apresentação de quatro planilhas de demonstração de preço médio, decorre exatamente da necessidade de cumprir fielmente o citado dispositivo regulamentar.

Quanto à alegação da existência de várias operações realizadas cujas mercadorias foram consideradas em duplicidade no levantamento fiscal, observa que o autuado para fundamentar este argumento sustenta que as notas fiscais de transferências entre seus estabelecimentos emitidas ao final do mês de dezembro de cada ano, foram computadas automaticamente por seu sistema no estoque do estabelecimento autuado antes de nele ingressar. Ressalta que, além de não carrear aos autos qualquer prova documental, o próprio autuado informa que, neste caso, as mercadorias encontravam-se em trânsito, e sendo assim, efetivamente não poderiam estar fisicamente no depósito do estabelecimento da Filial para ser inventariada no final do mês de dezembro.

Ao tratar das alegações do impugnante de que foi utilizado sistema de aferição indireta na apuração das omissões, que não foram apontados de forma precisa quais documentos (de

entrada) não teriam sido registrados e que não foram apontados indícios de que a escrita fiscal da empresa não mereça fé, afirma que desconhece tal “sistema de aferição indireta” citado pela defesa, já que o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias foi realizado em estrita observância das normas tributárias vigentes à época dos fatos geradores, exercícios de 2009 e 2010, notadamente os artigos 23-A, inciso II, letras “a” a “e” e 23-B, incisos I e II, da Lei nº 7.014/96, art. 60, inciso II, letras “a” e “b” do RICMS-BA/97 e Portaria nº 445/98, além de pautar-se também pelo Roteiro de Auditoria de Estoque - AUDIF-207 do PRS - Procedimentos e Rotinas SEFAZ.

Quanto ao argumento de que não foram apontados os documentos de entrada que não teriam sido registrados, assevera que não faz o menor sentido, uma vez que a infração cometida não decorreu de falta de registro de determinado documento fiscal e sim de omissão de saída de mercadoria tributável apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, sendo constatado, tanto omissão de entrada, quanto de saída, tendo sido autuado a omissão de saída por revelar maior valor monetário, tudo devidamente comprovado conforme demonstrativos constantes dos Anexos 01 e 02, fls. 18 a 84.

Especificamente em relação à alusão de que a escrita fiscal do autuado não mereça fé, destaca que em momento algum dos trabalhos desenvolvidos e no Auto de Infração lavrado foi feita qualquer alusão quanto à desconsideração de sua escrita fiscal. Frisa que, ao contrário, as EFDs enviadas pelo contribuinte foram todas validadas pelo sistema de validação do SPED e todos os documentos fiscais baixados do banco de dados da SEFAZ foram devidamente escriturados pelo contribuinte. Registra que, quanto às EFDs deu-se com relação ao Registro 0220 - fatores de conversão - que como alguns produtos foram comercializados em unidades diferentes das inventariadas, o Departamento Fiscal do contribuinte foi acionado para efetuar a retificação das EFDs com a inclusão dos fatores de conversão dos produtos indicados, o que foi realizado sem maiores problemas pelo referido Departamento do autuado

Ao cuidar da alegação da autuada de que, como as diferenças apontadas no levantamento fiscal são de origem infundada, o mesmo ocorre em relação ao imposto calculado com base nestas diferenças, suposto ICMS ST não retido e recolhido, observa que as diferenças de estoque apuradas no levantamento quantitativo de estoque que ocasionaram as omissões de entradas e de saídas, foram todas comprovadas pelos demonstrativos elaborados e anexados ao presente, com a aplicação do SIAF - Sistema Integrado de Auditoria Fiscal, tendo como insumos a Escrituração Fiscal Digital - EFD e os Documentos Fiscais recebidos e emitidos pelo contribuinte.

Diz ser infundada a alegação de que a fiscalização considerou como sujeito a ST todos os itens do estoque da empresa, como se pode constatar pela análise dos Demonstrativos que respaldam a infração nº 02, conforme Anexos III e IV, fls. 74 a 84.

No tocante ao item *fralda* e absorventes sustenta não existir dúvida alguma de que ambas estão sujeitas à substituição tributária, conforme item 13.16 e 13.6, respectivamente, do inciso II do art. 353 do RICMS-BA/97. Prossegue asseverando que o autuado é considerado contribuinte substituto tributário diante de sua condição econômica de Atacadista Filial de Indústria e, nesta condição, deve adotar as regras regulamentares, ou seja, efetuar o lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, fazendo a retenção do imposto nas operações de saídas internas efetuadas, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

No que diz respeito ao item “luvas”, frisa que mais uma vez o patrono do autuado equivocou-se, haja vista que não consta a inclusão da mercadoria luva no demonstrativo referente ao exercício de 2009, conforme se pode verificar no Anexo III, fls. 74 a 78. Assinala que somente a partir do exercício de 2010 este item foi incluído no demonstrativo.

Quanto ao produto Álcool 70% - NCMS 22071090 e 29121200 – revela que o autuado tem como atividade econômica comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico,

hospitalar e de laboratórios. Afirma que o impugnante comercializa álcool a 70% com indicação preponderante do NCM 2207.10.90, cujo produto encontra-se inserido nos Protocolos ICMS 106/09 e 27/10, não havendo, portanto, dúvida alguma quanto à sujeição do mesmo ao procedimento da substituição tributária.

Assevera que o item *Escova dental* - NCM 85099000 - escova dental ou dentifrícia, também questionada pelo autuado, encontra-se incluído no regime de substituição tributária mediante Convênio ICMS 76/94 e previsto no inciso II do art. 353, item 13.10 - NCM 3306.10.00, inexistindo qualquer dúvida quanto à sujeição deste produto às regras da substituição tributária.

Informa que o item *Detergente* - NCM 34029039 - foi incluído na substituição tributária através do Protocolo ICMS 106/09 - NCM 3402.2 com vigência a partir de 01/01/2010.

Em relação às alegações de que as multas aplicadas são totalmente incabíveis e que não têm respaldo legal e constitucional, esclarece que fogem a sua competência para examiná-las, haja vista todas as multas indicadas na autuação estarem previstas na Lei nº 7.014/96.

No tocante a alegação do autuado de que não pode prevalecer a aplicação dos juros SELIC sobre o montante devido, ou de qualquer outra taxa de juros remuneratórios, por serem inaplicáveis, se considerado o ordenamento jurídico-tributário vigente, assinala que a aplicação da multa de mora e juros moratórios sobre débitos tributários indicados no lançamento de ofício está legalmente prevista, e a discussão sobre este assunto foge a sua competência.

Afirma ser infundada a necessidade de prova pericial uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância às normas legais e regulamentares e que não restou dúvida alguma que não fora enfrentada na informação fiscal prestada.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, mesmo de forma difusa ao aduzir que somente em casos excepcionais é permitida a aferição indireta, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, indica e circunstancia pormenorizadamente a legislação infringida não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, considerando que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista das provas já constantes nos autos.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2009 e 2010, sendo exigido o imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados - infração 01 e a falta de retenção e o consequente recolhimento do imposto na condição de contribuinte substituto das omissões de saídas apuradas relativas às mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária - infração 02.

Constatou que a exigência do imposto em relação às omissões de saídas apuradas tem lastro na alínea “a” do inciso II do art. 60 do RICMS-BA/97, e o levantamento fiscal elaborado pelo autuante com todas suas planilhas e demonstrativos foram entregues ao autuado, conforme recibo colacionado à fl. 12.

Convém salientar que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, como o realizado nos presentes autos, tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrados na escrituração fiscal própria do contribuinte, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, na infração 01, houve a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis em valor inferior ao das entradas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante, cujos resumos encontram-se anexados aos autos em e integralmente em CD, fl. 14.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido, tudo com base na escrituração e nos documentos fiscais do autuado.

O inventário deve representar o estoque do estabelecimento, de acordo com a contagem física realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício, para ser consignado no balanço da empresa.

Em sede de defesa o autuado refutou a acusação fiscal apontando as seguintes inconsistências no levantamento fiscal: a) divergência nas quantidades informadas dos estoques inicial e final do exercício de 2010; b) um mesmo item do levantamento fiscal computado com unidades de medida distintas desconsiderando as diversas unidades de medidas adotadas; c) distorção no preço médio unitário e falta de explicação da forma de sua apuração.

No tocante a alegação de que o estoque final de 2009 e os estoques, inicial e final, do exercício de 2010 adotados no levantamento fiscal não correspondem às informações que prestou ao fisco, não deve prosperar, tendo em vista que o autuado não apontou de forma inequívoca quais as quantidades e os itens com divergências. Logo, além do levantamento fiscal ter sido realizado com base em sua EFD, uma mera alegação desprovida de suporte probatório não tem o condão de abalar a consistência da apuração, cujo teor lhe fora integral e pormenorizadamente fornecida.

Em relação à existência, no levantamento fiscal de unidades de medidas divergentes para o mesmo produto, constato de exame realizado nos demonstrativos efetuados e acostados aos autos pelo autuante que, apesar de constar no levantamento fiscal mais de uma unidade de medida em alguns dos itens arrolados, pelo fato do autuado comercializar com unidade diferente da adotadas no inventário, o autuante informou que o setor fiscal do autuado procedera à correção do Registro 0220 - Fatores de Conversão de Unidades - do Bloco 0, carreando aos autos, fls. 219 a 231, como prova cópia da relação dos fatores de conversão utilizados nas alterações efetuadas pelo no Reg. 0220

Saliento que depois de examinar os demonstrativos de apuração constato não assistir razão ao impugnante, uma vez que, apesar de constarem no levantamento das entradas e de saídas de mercadorias alguns itens com unidades distintas, na apuração das omissões, tais unidades, foram uniformizadas de acordo com a unidade de cada item adotada no inventário. A exemplo do item “*Atadura Crep. Cysne 10cm x 1,25 - cod 156645*” que, no Anexo 01 - CD “Omissão de Saídas - Relação de Notas Fiscais de Entradas 2009”, apesar de constar 249 a totalização das quantidades (existindo no rol as Notas Fiscais de nº 119770 - 01 peça e a de nº 4755 - 20 peças), ao ser transposta para a planilha “*Omissão de Saída/entrada - Lista Geral das Omissões*”, fl. 25, teve a quantidade ajustada para 229,75 cx. Este fato demonstra que, inequivocamente, como sustentou o autuante em sede de informação fiscal, no levantamento fiscal fora aplicado o fator de correção para a unidade cx registrada no livro Registro de Inventário. No caso, a redução de 19,25067 nas quantidade deste item, (de 249 para 229,75 cx) decorreu da aplicação do fator de conversão de

peças para cx no valor de 0,8333. Logo, resta comprovada a assertiva do autuante de que o defensor procedera em seus arquivos a correção do Registro 0220. Portanto, não há que se falar em utilização, no levantamento quantitativo de estoques, de unidades de medidas diversas para um mesmo item do levantamento.

No que diz respeito ao cálculo do preço unitário médio, apesar da alegada distorção articulada pelo defensor verifico, depois de examinar as planilhas que demonstram de forma detalhada a apuração dos preços unitários médios cujos resumos estão acostados às fls. 33 a 36 - 2009 e fls. 57 a 61 - 2010, que foram elaboradas pelo sistema informatizado das SEFAZ - SIAF, tendo sido respeitado todos os requisitos e exigências preconizados pelo inciso II do art. 60 do RICMS-BA/97. Portanto, não vislumbro qualquer distorção na apuração dos preços unitários médios adotados no levantamento quantitativo de estoques.

Quanto ao argumento do impugnante de que foi realizada uma aferição indireta e que, no seu entendimento somente pode ser aplicado como último recurso, constato que tal assertiva não pode ser acolhida, uma vez que as omissões apuradas decorreram da aplicação de roteiro de auditoria de estoques em devida conformidade com a Portaria 445/98, não se configurando, portanto, como qualquer tipo de arbitramento como sugeriu o defensor. Eis que, o procedimento adotado se alicerça na movimentação dos estoques do defensor no período, devidamente lastreada na documentação e escrita fiscais, cujas operações encontram-se individualizadamente explicitada nos demonstrativos de apuração e de débito.

Quanto às duplicidades alegadas pelo fato de que as notas fiscais de transferências emitidas no final do mês de dezembro foram computadas por seu sistema em seu estoque, também não devem prosperar, haja vista que como reconhecido pelo próprio defensor, as mercadorias encontravam-se em trânsito, portanto, no dia 31 de dezembro, data adotada como marco final do levantamento de estoque em exercício fechado, essas mercadorias não poderiam ser inventariadas como fisicamente no estoque e, muito menos, ter sido consideradas como ingressadas no estabelecimento autuado. Em suma, as operações em transito aludidas pelo impugnante somente devem constar no levantamento de estoques no exercício em que ingressarem fisicamente em seu estabelecimento, aliás, no livro Registro de Inventário somente devem constar as mercadorias que se encontrarem fisicamente no estoque. Ademais não foi carreada aos autos qualquer comprovação inequívoca da alegação mediante a identificação de quais as notas fiscais se referem a alegação defensiva e qual a correspondente repercussão nas quantidades constantes do livro Registro de Inventário.

Assim, na forma acima expendida concluo pela subsistência da restante caracterizada a infração 01.

A infração 02 cuida da falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, decorrem das omissões de saídas apuradas na infração 01.

No que pertine alegação atinente a falta de retenção de ST, que diz respeito a este item da autuação, constato que não procede a alegação de que todos os itens do estoque como se verifica da comparação entre os Anexos III, fls. 18 a 72 e IV, fls. 74 a 84, eis que somente constam neste último as mercadorias cujas operações estão submetidas ao regime Substituição Tributária.

Verifico também que assiste razão ao autuante ao sustentar na informação fiscal que com base nas NCMS e nos Convênios ICMS 76/94 e 106/09, ao contrário do que apontou o defensor os produtos álcool 70%, Escova Dental, e Detergente encontram-se incluídos no regime de Substituição Tributária no período apuração. Já em relação ao item luvas NCM 4015.11.00 e 4015.19.00, verifico que está correta a inclusão no levantamento fiscal somente no exercício de 2010, uma vez que o item 13.9 do inciso II do art. 353 do RICMS-BA/97 (Convênio ICMS 105/990 entrou em vigor a partir de 01/01/2010).

Depois de examinar os demonstrativos de apuração e de débito atinente a essa infração, fls. 73 a 84, constato que foram elaborados de acordo com a legislação de regência aplicando a MVA correspondente.

Logo, a infração 02 que é decorrente da infração 01, por não subsistirem, ante a falta de amparo legal, as alegações da defesa na forma acima expendidas, resta devidamente caracterizada.

Em relação ao questionamento do autuado quanto às multas tipificadas, alegando se configurarem desproporcionais e inconstitucionais, observo que as penalidades indicadas no presente Auto de Infração são as legalmente previstas para as irregularidade apurada, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99. Quanto ao pedido para exclusão ou redução das multas aplicadas, não pode ser acolhido, haja vista que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, prerrogativa atribuída à Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF-BA/99.

Quanto ao questionamento do impugnante acerca da aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios incidentes sobre o débito tributário, ressalto que o procedimento está em conformidade com o disposto no art. 102, §2º, II, da Lei Estadual nº 3.956/81 - COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00, fugindo à competência deste colegiado a apreciação da constitucionalidade desses dispositivos legais, a teor do disposto no art. 167, inciso I, do RPAF-BA.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207098.0003/14-0**, lavrado contra **CREMER S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$123.484,02**, acrescido das multas de 70% sobre R\$78.274,92, 100% sobre R\$21.257,43 e de 60% sobre R\$24.209,10, previstas no art. 42, incisos III e II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de janeiro de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA