

**A. I. Nº** - 207162.0001/14-3  
**AUTUADO** - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.  
**AUTUANTE** - CARLOS ALBERTO MACHADO DE SOUZA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 27/04/2015

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF Nº 0071-03/15

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA PERCENTUAL POR FALTA DE RECOLHIMENTO NO PRAZO. OPERAÇÕES REGISTRADAS. SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA NORMALMENTE. O contribuinte não trouxe elementos objetivos que elidissem a autuação. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO DO ESTOQUE DAS MERCADORIAS QUE FORAM ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O sujeito passivo não recolheu a antecipação tributária do imposto relativo ao ajuste do estoque de produtos incluído no regime de substituição tributária por força de Protocolo. (ITENS 02, 03, 04 e 05). Infrações procedentes. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO. b) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL. Infrações caracterizadas. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS E DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Infração subsistente. Afastadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O presente auto de infração lavrado em 28/03/2014, traz a exigência do crédito tributário no valor histórico de R\$1.185.988,61, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo enunciadas:

Infração 01 - **07.15.03.** Multa percentual sobre o imposto ICMS, em virtude da sua falta de recolhimento, que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente, nos meses de outubro de 2009, fevereiro e maio a dezembro de 2010 e janeiro a julho de 2011. Exigido o valor de R\$671.273,79 - multa de 60% sobre o valor da antecipação parcial não recolhida e registrada na escrita fiscal. Conforme os ANEXOS I, II e III, fls.19 a 27;

Infração 02 - **07.32.01.** Falta de recolhimento por ICMS antecipação tributária relativo ao ajuste de estoque de produto (Brinquedos) que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, no mês de janeiro de 2010. Exigido o valor de R\$5.097,11, acrescido da multa de 60%. Conforme o ANEXO IV, fls. 28 a 31;

**Infração 03 - 07.29.01.** Falta de recolhimento do ICMS antecipação tributária relativo ao ajuste de estoque de produto (Mat. Limpeza) que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, no mês de janeiro de 2010. Exigido o valor de R\$2.661,97, acrescido da multa de 60%. Conforme o ANEXO V, fls. 32 a 34;

**Infração 04 - 07.31.01.** Falta de recolhimento por ICMS antecipação tributária relativo ao ajuste de estoque de produto (Mat. de Papelaria) que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, no mês de janeiro de 2010. Exigido o valor de R\$1.297,40, acrescido da multa de 60%. Conforme o ANEXO VI, fls. 35 e 36;

**Infração 05 - 07.33.01.** Falta de recolhimento por ICMS antecipação tributária relativo ao ajuste de estoque de produto (Materiais de Construção, Bricolagem ou Adorno) que passou a ser incluído no regime de substituição tributária, no mês de janeiro de 2011. Exigido o valor de R\$62.246,85, acrescido da multa de 60%. Conforme o ANEXO VII, fls. 37 a 39;

**Infração 06 - 01.02.05.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de agosto a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010 e janeiro a outubro de 2011. Exigido o valor de R\$80.961,64, acrescido da multa de 60%. Conforme os ANEXOS VIII; IX e X, fls. 40 a 49;

**Infração 07 - 01.02.40.** Utilização indevida crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de agosto a dezembro de 2009, janeiro a março e maio de 2009. Exigido o valor de R\$27.560,32, acrescido da multa de 60%. Conforme os Anexos XI e XII, fls. 49 a 53;

**Infração 08 - 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 cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Exigido o valor de R\$293.078,59, acrescido das multas de 70% e 100%. Conforme listagem dos Anexos referentes a 2009: XIII; XIV; XVA; XVB; XVC; XVI; XVII; XVIII; XIX; XXI e Anexos referentes a 2010: XXII; XXIII; XXIV A; XXIV B; XXIV C; XXV; XXVI; XXVII; XXVIII; XIX; XXX; fls. 55 a 120;

**Infração 09 - 07.15.05.** Multa percentual sobre a parcela do imposto ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de outubro e setembro de 2009 e outubro e setembro de 2010. Exigido o valor de R\$41.810,94 - multa de 60% sobre o valor da antecipação parcial não recolhida e registrada na escrita fiscal. Conforme anexos I, II e III, fls. 19 a 27.

O sujeito passivo, por meio de advogado com procuração à fl. 334, ingressa com impugnação às fls. 307 a 333, alinhando as seguintes ponderações.

Depois de reproduzir as infrações que compõem o Auto de Infração afirma que o lançamento está eivado de nulidades insanáveis, a justificar o acolhimento da presente impugnação.

Inicialmente assinala que o lançamento é nulo, uma vez que, apesar de indicar os valores das infrações, das multas e dos acréscimos moratórios, em nenhum momento há a indicação dos dispositivos legais aplicáveis para os acréscimos moratórios e correção monetária. Redargui que, apesar de não ter conhecimento dos dispositivos legais que fundamentam a cobrança destes encargos ou, até mesmo, o valor que representa a correção monetária, o lançamento é expresso ao estatuir: *“O Débito acima está sujeito a correção monetária, acréscimo moratório (...) de acordo com a legislação vigente e em função da data de quitação do débito”*.

Ressalta que, tal pretensão é flagrantemente descabida e viola os princípios constitucionais e legais que regem o procedimento administrativo tributário, dentre eles, o da motivação, da legalidade e da ampla defesa, conforme dispõe o art. 2º do RPAF-BA/99, cujo teor reproduz.

No mesmo sentido é o quanto disposto no art. 37 da Constituição Federal que impõe à administração pública a observância aos princípios da “*legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência*.”, e do mesmo modo, destaca que também dispõe o art. 39 do RPAF-BA/99 quais os dados obrigatórios que devem constar no Auto de Infração e no art. 18 as causas de nulidade,

Diz não restar dúvidas de que os fundamentos legais para a aplicação dos encargos moratórios e da correção monetária deveriam estar expressos no lançamento para que pudesse verificar a constitucionalidade e correção do cálculo destes, a fim de, eventualmente, impugná-los. Por isso, sustenta que o lançamento viola o princípio da motivação dos atos administrativos, da legalidade e da ampla defesa, constituindo-se vício insanável a justificar a nulidade do lançamento, conforme disposto no art. 20, do RPAF-BA/99.

Arremata asseverando que o Auto de Infração em cotejo não cumpre um de seus elementos essenciais e, não o fazendo, reverbera consequências também no próprio ato administrativo que lhe originou, comprometendo-lhe, de igual modo, os elementos ou requisitos inerentes a qualquer ato administrativo.

Trás a colação trechos do pensamento sobre o princípio da motivação, dos juristas pátrios, Maria Sylvia Zanella di Pietro e Celso Antônio Bandeira de Mello para corroborar sua argumentação.

Revela que o Auto de Infração é emanado de vício insanável, tendo em vista a falta de motivação e embasamento legal que o enseje, uma vez que viola o Princípio da Segurança Jurídica.

Cita que o entendimento da jurisprudência pátria é de que a motivação baseada em provas que não forneçam entendimentos inequívocos é essencial à autuação, cuja efetiva prova da infração incumbe ao Fisco. Nestes termos, ilustra sua tese reproduzindo ementas de julgados sobre o tema pelo STJ - REsp 48516, 2ª Turma e da 3ª Câmara Conselho de Contribuintes - Recuso nº 12561, 3ª.

Reproduz as ementas dos Acórdãos JJF nº 0080-03/12 e JJF nº 0094-01/13 para assinalar que a jurisprudência deste CONSEF coaduna com sua tese de que nada adiantaria a previsão constitucional garantidora aos cidadãos do direito ao contraditório e ampla defesa em processo administrativo se não lhes fossem conferidos meios para produzir as impugnações, tal como ocorreu no caso concreto, em que não é possível verificar qual foi o dispositivo legal infringido.

Afirma que a ausência da correta e clara descrição dos dispositivos normativos supostamente infringidos, não permitem identificar, com precisão, a natureza da infração fiscal supostamente cometida.

Aduz que, caso não seja esse o entendimento, é imperioso que, ao menos, se reconheça a impossibilidade de exigência dos acréscimos moratórios e da correção monetária referentes aos supostos créditos tributários decorrentes da presente autuação.

Assinala que o ato administrativo, se perfaz no modo pelo qual o ato se exterioriza, e que igualmente é bem sabido que todos os atos praticados pela Administração Pública são solenes, sendo a forma escrita a regra para a sua prática. Prossegue firmando que ao não capitular no auto de infração em cotejo o valor exigido a título de acréscimos moratórios e correção monetária, configura flagrante violação a forma do ato administrativo, o que não pode ser admitido. Remata frisando que ao não serem capitulados os acréscimos moratórios e correção monetária no Auto de Infração, deixou, igualmente, de fazer constar o índice aplicado, deixando, aí, de motivar o ato que já praticou em violação à forma prescrita em lei.

Registra seu entendimento de que, mesmo não sendo o caso de nulidade integral da presente autuação fiscal, é de rigor que expressamente se faça consignar a impossibilidade de se exigir quaisquer acréscimos moratórios e correção monetária por não ter sido lançado, sob pena de se

perpetrar violação ao contraditório e ampla defesa administrativos, protegidos pelo art. 5º, incisos LIV e LV da CF/88.

Em relação às Infrações 01 e 09 - Multa pela Ausência de Recolhimento da Antecipação Parcial, frisa que o lançamento exige nos artigos 61, IX, 125, II, §§ 7º e 8º e 352-A do RICMS-BA/97, correspondente à 60% do valor do tributo que teria deixado de ser recolhido antecipadamente, com base no artigo 42, inciso II, alínea 'd' da Lei nº 7.014/96.

Esclarece que a cobrança com base na diferença do ICMS não recolhido antecipadamente é nula pela inobservância da sistemática de apuração não-cumulativa do ICMS, inclusive prevista na Constituição Federal.

Diz ser evidente que a mesma sistemática se aplica a antecipação parcial do ICMS prevista no regulamento, conforme disposto no art. 114 do RICMS-BA/97 que reproduz. Aduz que, levando-se em consideração o princípio da não-cumulatividade, resta evidente que o não recolhimento antecipado do ICMS não gerou "crédito" e, portanto, a diferença da antecipação parcial não recolhida tempestivamente, acabou por ser recolhida na operação subsequente, sem qualquer prejuízo ao erário.

Menciona que a cobrança sobre a ausência de recolhimento antecipado do ICMS gerará o enriquecimento ilícito do Estado da Bahia, contrariando o ordenamento jurídico pátrio, o que não se pode admitir.

Afirma que a capitulação da multa também está equivocada, vez que apurada sobre o valor do tributo que teria deixado de ser recolhido; ou seja, a base de cálculo é inexistente, pois como a própria fiscalização reconhece, na comercialização dos produtos houve "*saída posterior tributada normalmente*".

Assinala que mesmo havendo o descumprimento de obrigação acessória, verifica-se que não ocorreu por dolo, fraude ou simulação, mesmo porque, não gerou pagamento a menos do tributo, conforme demonstrado, ou seja, a multa aplicada deve ser cancelada pelo cumprimento de todos os requisitos previstos no §7º do art. 42, da Lei nº 7014/96.

Arremata asseverando que, seja pelo atendimento ao princípio da não-cumulatividade e consequente recolhimento integral do tributo ou, ainda, por sua boa-fé, que apenas teria descumprido uma obrigação acessória, requer sejam cancelados os supostos créditos tributários decorrentes das supostas infrações 01 e 09.

No que diz respeito às infrações caracterizadas nos itens 02 a 05 afirma que são bem semelhantes àquela descrita no item anterior, pois, da ausência de recolhimento do tributo por substituição tributária do estoque, quando da mudança da legislação, estes foram integralmente recolhidos na saída, respeitando-se o princípio da não-cumulatividade e, conseqüentemente, sem qualquer prejuízo ao erário baiano.

Assinala que as referidas infrações indicam a violação ao art. 3º do decreto nº 11.806/09; art. 353, inciso II, itens 36, 37 e 38 do RICMS-BA/97 e art. 3º do Decreto nº 12.470/10, que apontam a necessidade de recolhimento, por antecipação tributária, dos ajustes de estoque, o que não teria sido efetuado. Por isso, revela que foi aplicada multa correspondente a 60% do valor do tributo que teria deixado de ser recolhido antecipadamente, com base no art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

Esclarece que a cobrança do tributo com base na diferença do ICMS não recolhido antecipadamente de forma parcial é nulo, por inobservância da sistemática de apuração não-cumulativa do ICMS, inclusive prevista na Constituição Federal. Destaca que, além de estar expresso na Constituição, o referido princípio expressamente consta no RICMS-BA/97 em seu art. 114, razão pela qual não há dúvida sobre a sua aplicabilidade no caso concreto.

Diz que considerando o princípio da não-cumulatividade, resta evidente que o não recolhimento antecipado do ICMS não gerou "crédito" e, portanto, a diferença da antecipação parcial não

recolhida tempestivamente, acabou por ser recolhida na operação subsequente, sem qualquer prejuízo ao erário.

Requer a juntada por amostragem dos cupons fiscais anexos que demonstram o pagamento do ICMS na venda ao consumidor nas operações autuadas (Infração 02 - doc.03; Infração 03 - doc. 04; Infração 04 - doc. 05; infração 05 - doc. 06), fls. 362 a 377.

Reafirma que a cobrança do tributo sobre o recolhimento a menos do ICMS antecipado gerará o enriquecimento ilícito do Estado da Bahia, contrariando o ordenamento jurídico pátrio, o que não se pode admitir.

Diz que o Auto de Infração deve ser declarado nulo neste ponto, pela cobrança indevida do tributo sobre o recolhimento antecipado do ICMS à menor, por violação ao princípio da não-cumulatividade ou, ao menos, a conversão do julgamento em diligência para a verificação do alegado.

Assinala que a capitulação da multa também está equivocada, uma vez que apurada sobre o valor do tributo que teria deixado de ser recolhido; ou seja, a base de cálculo é inexistente vez que o tributo foi integralmente recolhido.

Ressalta a possibilidade de aplicação do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, uma vez que, se houve o descumprimento de uma obrigação acessória, está não ocorreu por dolo, fraude ou simulação, mesmo porque, não gerou pagamento a menos do tributo, conforme demonstrado acima.

Requer seja cancelada também a multa referente às infrações 02 a 05, tendo em vista sua capitulação equivocada ou, subsidiariamente, pelo cumprimento dos requisitos previstos no art. 42, §7º, da Lei nº 7014/96.

Em relação à infração 06, diz que a acusação fiscal imputa duas infrações sobre o mesmo fato, pois, além de indiretamente cobrar o imposto recolhido por substituição tributária, ainda, imputa a multa pelo indevido creditamento que teria sido indevidamente utilizado.

Afirma que pela simples análise dos cálculos apresentados no Auto de Infração depreende-se que esta sendo cobrado o tributo acrescido de multa, o que não se pode admitir, uma vez que, se houve o creditamento do valor recolhido à título de substituição tributária, fatalmente também foi paga a diferença do imposto sobre a operação final ao consumidor.

Explicita assinalando que, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade, se houve o creditamento indevido, fato é que este foi usado quando do pagamento do ICMS na operação final de venda ao consumidor, caracterizando a cobrança flagrante enriquecimento ilícito do erário baiano, o que não é admitido pelo ordenamento jurídico. Como exemplo de seu entendimento aponta as operações referentes aos cupons fiscais juntados como documentos 02 a 05, no qual se depreende o destaque do ICMS na operação final do produto.

Destaca que no caso concreto ocorreu o pagamento do imposto da substituição tributária e o destaque do ICMS nas operações finais com a utilização do crédito da operação anterior, com o recolhimento a maior do tributo, não podendo ser penalizado por tal fato. Frisa que na pior das hipóteses o que lhe poderia ser imputado seria o descumprimento de uma obrigação acessória.

Afirma que, neste caso, resta evidente que a capitulação legal está equivocada, o que por si só, justificaria a nulidade do lançamento neste item.

Aduz que não tendo ocorrido dolo, fraude ou simulação, mesmo porque, não gerou pagamento a menos do tributo, conforme expendido, o que por si só justificaria a aplicação do art. 42, §7º, da Lei nº 7014/96, e também justificar o cancelamento deste item.

Quanto à infração 07, sustenta que o lançamento está eivado de nulidade, pois pelos documentos e descrição da infração indicada no auto de infração não é possível verificar quais teriam sido os supostos equívocos escriturais cometidos

Destaca que o lançamento deve obedecer a critérios rígidos para sua emissão, a fim de que o contribuinte não fique a mercê de arbitrariedades (ato vinculado). Neste sentido, afirma ser o que dispõe o art.142 do CTN.

Reproduz ensinamentos dos juristas Paulo de Barros Carvalho e Carlos Roberto Siqueira Castro sobre o lançamento tributário para demonstrar que a rigidez do ato administrativo não se trata de mero formalismo burocrático, sendo na realidade meio para assegurar os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Diz restar patente a necessidade de se reconhecer a nulidade incorrida no caso em tela, determinando-se a imediata anulação do presente Auto de Infração por conter vício insanável que configura a sua completa nulidade à medida em que é impossível, nos termos da autuação ora combatida, saber com precisão quais equívocos escriturais incorridos na documentação fiscal arrolada no levantamento fiscal, de sorte que, não há uma clara explicitação do fato que fez incidir a norma que abriu ensejo à presente controvérsia administrativa, de sorte que, em atenção aos princípios da segurança jurídica, devido processo legal e contraditório administrativos e motivação dos atos administrativos, é imperioso o reconhecimento da nulidade da presente autuação nesse sentido.

Ao cuidar da infração 08 assinala que foi apurada omissão de saídas de mercadorias tributáveis, através do levantamento do estoque, no qual se verificou a falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior aos das saídas, se configurando a infringência dos artigos 124, I, 201, I, 218, 323, 331 c/c 1º, I, 2º, I, 50, 60, II, “a” e §1º, 936, 938, §3º do RICMS-BA/97 e do art. 13, inciso I da Portaria 445/98.

Destaca que foi aplicada multa correspondente a 70% do valor do tributo supostamente devido no exercício de 2009 e de 100% do valor do tributo supostamente devido para o exercício de 2010, nos termos do art. 42, inciso III da Lei nº 7014/96.

Sustenta que apesar do respeitável trabalho de verificação realizado pelo autuante, a infração indicada não ocorrera, uma vez que o levantamento desconsidera todos os documentos fiscais, apresentando planilha que não deixa claro o modo como foram levantados os dados apresentados. Assevera que a simples apresentação de planilha, em que não constam as notas fiscais analisadas - se é que foram - não podem ensejar a lavratura do auto de infração, pelo simples fato de que impede o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Esclarece, ainda, que se autuação partiu da análise isolada da diferença entre o estoque e o inventário, a nulidade se torna ainda mais grave, uma vez que não pode ser considerada ocorrida a operação sem a análise exauriente dos documentos fiscais.

Diz restar demonstrado é que houve inadequação do procedimento adotado para a apuração do montante devido, em flagrante violação aos princípios da motivação dos atos administrativos, do contraditório e da ampla defesa e, em última análise, à segurança jurídica como um todo. Colaciona trechos dos ensinamentos dos juristas, Geraldo Ataliba e Humberto Ávila para enfatizar a importância dos aludidos princípios

Observa que o art. 74 do RICMS-BA/97 dispõe que o lançamento do ICMS poderá se dar mediante arbitramento, observadas as disposições dos artigos 937 a 939 do mesmo diploma legal. Enquanto o artigo 937 se ocupa em elencar as hipóteses em que será permitido o arbitramento da base de cálculo, os artigos 938 e 939 tratam da forma pela qual o arbitramento irá se operar.

Esclarece que o arbitramento da base de cálculo do ICMS é permitida pelo Regulamento do ICMS da Bahia, mas, longe de o ser de maneira indiscriminada, apenas poderá se dar em havendo comprovada sonegação fiscal e, mais que isso, não haja meios de o Fisco obter as informações necessárias a apuração da base de cálculo do imposto. Continua enfatizando que o legislador ainda teve o cuidado de salientar as hipóteses específicas em que se considerará impossível apurar o montante exato que forma a base de cálculo do imposto devido. Sustenta que em

nenhuma delas está, nem de longe, enquadrada e, se estivesse, não há no Auto de Infração qualquer tipo de prova em tal sentido.

Destaca restar evidenciado que a fiscalização simplesmente ignorou o rígido condicionamento da aludida norma e arbitrar o ICMS objeto da presente controvérsia, no “*apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário.*” Pondera que proceder à autuação com base em valor médio nada mais é que arbitrar e, pior, como resta expressamente consignado na autuação combatida, arbitrar com base em presunções, em latente afronta ao art. 937 do RICMS-BA/97. Menciona que o levantamento fiscal realizado indicou que foi feito o “*levantamento quantitativo de estoque - omissão - exercício fechado. Saídas de mercadorias tributadas maior que a de entrada*”.

Revela acreditar que a diferença encontrada ocorreu pelo fato do trabalho realizado ter desconsiderado o estoque existente no período anterior ao fiscalizado, o que seria a única justificativa plausível para a alegada diferença.

Destaca que aparentemente o autuante analisou apenas as entradas e saídas ocorridas nos exercícios de 2009 e 2010, ignorando o estoque existente anteriormente ao período analisado. Continua afirmando que, embora não se possa afirmar que este foi o erro cometido pela fiscalização, justamente pela ausência de motivação do ato administrativo, esta seria a única justificativa plausível para a diferença indicada.

Registra restar patente a violação aos mais mezinheiros princípios que regem o procedimento administrativo, lhe impedindo que exerça seu direito ao contraditório e ampla defesa, a justificar a nulidade da cobrança referente à infração 08.

No que diz respeito às multas, caso não sejam integralmente cancelados os valores exigidos no Auto de Infração assinala que a multa imposta no importe de 60% a 100% do crédito exigido, é confiscatória e, portanto, inconstitucional, devendo, se não cancelada, ao menos, ser reduzida.

Revela que o Supremo Tribunal Federal já pacificou seu entendimento no sentido da impossibilidade da cobrança de multas exorbitantes, com base no princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da CF/88. Destaca, neste sentido ainda, recente decisão monocrática da lavra do Ministro Celso de Melo, no RE 754554. Arremata frisando que a jurisprudência da Corte Suprema firmou-se no sentido de admitir como legítimas apenas multas tributárias que não ultrapassem o percentual de 20% a 30%, calculados sobre o tributo devido.

Menciona que no ordenamento jurídico brasileiro, a infração tributária pode ocasionar a cominação de penas pecuniárias, mas desde que graduadas de maneira a não representar verdadeiro confisco, evitando-se a invasão ao patrimônio do contribuinte.

Assevera que as multas devem ser razoáveis e, principalmente, proporcionais à infração cometida, como já foi decidido reiteradas vezes pelo STF, inclusive pelo Tribunal Pleno. Acrescenta ponderando que a penalidade não pode ser utilizada pela Administração como expediente ou técnica de arrecadação, sob pena de ferir o princípio da justa indenização (CF, art. 5º, inc. XXIV) e o da moralidade dos atos da administração pública (CF, art. 37).

Pondera que, mesmo se entendendo que a referida multa visa coibir a sonegação fiscal, coagindo os contribuintes mal intencionados a não passarem ao largo da tributação, sustenta que a multa no caso concreto é extorsiva, chegando a configurar verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte, em contrariedade à remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o que não pode subsistir.

Diz restar claro que as multas impostas no Auto de Infração revelam-se manifestamente confiscatória, devendo ser reduzida para o patamar máximo de 20% em respeito ao princípio do não-confisco, cristalizado no art. 150, IV, da Carta Magna, e nos termos da reiterada jurisprudência do STF.

Conclui reiterando seu pedido para que seja anulado o auto de infração pela ausência de indicação da capitulação legal para a cobrança da correção monetária e o acréscimo moratório, ou, *subsidiariamente*, que os valores a este título não sejam exigidos.

Pugna também pelo cancelamento das demais infrações, bem como pelo cancelamento das multas com fundamento no art. 42, §7º da Lei nº 7014/96, por ter ocorrido descumprimento de obrigação acessória, sem qualquer prejuízo ao erário baiano e, conseqüentemente, sem qualquer dolo, fraude ou simulação.

Requer que todas as publicações/intimações referentes ao presente feito sejam realizadas em nome dos advogados indicados na presente petição, sob pena de nulidade.

O autuante presta informação fiscal, fls. 380 a 388, depois de reproduzir o teor das infrações e resumir as razões de defesa articuladas pelo impugnante e alinha os argumentos abaixo sintetizados.

Inicialmente, revela que o defendente suscita de forma difusa, a nulidade da ação fiscal, tentando lançar discussão sobre matérias de Direito, distantes por completo do que efetivamente tratam as irregularidades apontadas no Auto de Infração, como os seguintes tópicos: falta de motivação; multa com caráter de confisco - impossibilidade - violação do art. 150 da CF/88; dos juros; embasamento legal; ausência da correta e clara descrição de dispositivos normativos infringidos.

Diz entender não ser esse o foro competente indicado para tais debates sobre inconstitucionalidade. Destaca que tais argumentos demonstram, simplesmente, a intenção de mudar o foco sobre o real objeto das infrações. Menciona que essa tática resta plenamente identificada na impugnação, uma vez que os pontos levantados nas preliminares acenam para um quadro de distanciamento dos fatos e fuga das respectivas provas documentais, pois são infundadas e sem compromisso com a verdade.

Revela sua estranheza diante das alegações apresentadas, assinalando que se depreende da coletânea de citações aduzidas pela defesa é a sua nítida intenção de baralhar os fatos, frente às contundentes provas. Visto que em nenhum momento se dispõe, efetivamente, a trazer esclarecimentos, sobre as irregularidades apontadas ou refutar qualquer dado constante dos inúmeros demonstrativos e/ou relatórios, anexados aos autos, bem como apontar inconsistência nos levantamentos realizados.

Afirma que a arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Assinala que o art. 150, inciso IV, da CF/88, veda aos entes federativos a utilização do tributo com efeito de confisco. Esclarece que a multa por infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não está sujeita ao princípio da vedação ao confisco, que abarca somente os tributos. Arremata esclarecendo que não se pode falar em multa confiscatória também pelo fato dela ser legalmente prevista para as infrações apuradas, com disposição expressa no art. 42, incisos III, II, alíneas “a”, “f” e “d” da Lei nº 7.014/96.

Observa que a adoção da taxa SELIC encontra respaldo no art. 51 da Lei nº 7.014/96 e no art.102 do COTEB.

No tocante às infrações 01 e 09, registra que é descabida a alegação da inexistência da base de cálculo aduzida pelo autuado em sua defesa. Assevera que a base de cálculo atinente a estas duas infrações encontram-se devidamente demonstradas nos Anexos I, II e III, às fls. 19 a 27, as quais constam inteiramente gravadas no CD-R em anexo, fl. 18, cuja cópia também lhe foi entregue mediante recibos assinados, fls.16 e 17, e visualizadas no ato do recebimento.

Destaca que os demonstrativos de apuração indicam em cada uma de suas colunas todos os elementos identificadores do roteiro de apuração das diferenças detectadas.

Frisa que apesar do autuado ser detentor de todas as notas fiscais arroladas no levantamento, não aponta em sua peça defensiva, sequer, uma única inconsistência ou equívoco que fragilize a certeza do conteúdo e do valor apurado. Diz que o impugnante optou por atingir a correção do



levantamento fiscal de forma difusa, ou seja, sem a indicação e comprovação de suas alegações, pois estão presentes, de forma inequívoca, nos autos todos os elementos necessários e imprescindíveis à perfeita compreensão da origem e do dimensionamento da base de cálculo apurada, embasados na documentação apresentadas pelo próprio autuado.

No que diz respeito à alegação da defesa de que houve apenas e, tão-somente, o descumprimento de obrigação acessória, revela que tal afirmativa é totalmente equivocada, vez que a falta do recolhimento, bem como o recolhimento a menos da antecipação parcial do ICMS, previsto no art. 352-A do RICMS-BA/97, referem-se, sim, ao descumprimento de obrigação principal, pois surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, conforme determina o art. 113, §1º do CTN.

Em relação à ofensa ao princípio da não-cumulatividade argüido pela defesa, assevera que inexistiu qualquer violação a este princípio, visto que somente foi cobrada a multa percentual sobre o imposto ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial.

Ao cuidar das infrações de 02 a 05, afirma que é totalmente despropositado, o pedido para cancelamento desses itens da autuação em atenção ao princípio da não-cumulatividade, pelo fato alegado pelo defendente de que, embora tenha sido recolhido a menos o ICMS antecipado, a diferença do tributo foi recolhido na saída final tal como demonstrado documentalmente, não tendo existido qualquer prejuízo ao erário. Explica que as citadas infrações foram lançadas com base no que determinam os artigos 3º dos Decretos 11.806/09 - Material de Limpeza, Brinquedos e Papeleria e 12.470/10 - Materiais de Construção, Acabamento, Bricolagem ou Adorno).

Sustenta que estes itens da autuação estão plenamente respaldados, quanto ao seu lançamento, já que se referem exclusivamente ao ajuste de estoque dos Decretos acima citados, relativos aos produtos da antecipação tributária constantes dos Protocolos de nºs: 104/2009; 26/2010; 27/10; 106/2009; 108/2009; 109/2009.

Esclarece que os Anexos I, II e III, fls. 19 a 27, contém os demonstrativos de apuração referentes às referidas infrações e indicam em cada uma de suas colunas todos os elementos identificadores do roteiro de apuração das diferenças detectadas.

No que diz respeito à infração de nº 06, afirma que considera totalmente descabidas as alegações do defendente, que se houve utilização de crédito fiscal indevido decorrente de substituição tributária, fatalmente foi porque a Impugnante efetuou o recolhimento do ICMS novamente na operação final, visto que o art. 97, inciso IV, alínea “b” do RICMS-BA/97, veda a utilização do crédito fiscal de produto da substituição ou antecipação tributária, salvo exceções expressas nos artigos 356 e 359 do RICMS-BA/97, nas quais as alegações apresentadas pelo autuado, efetivamente, não se enquadram.

Quanto à infração nº 07, diz que o autuado novamente se equivoca, haja vista que o lançamento atinente a este item da autuação, que se refere à utilização indevida do crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao que foi destacado nos documentos fiscais está plenamente demonstrada com base nos Anexos XI e XII, fls. 35 a 39, cujas planilhas estão inteiramente gravadas no CD-R em anexo à fl. 18, com cópia entregue ao impugnante, mediante recibos assinados, fls. 16 e 17, e que foram visualizadas no ato do seu recebimento. Esclarece que constam dos referidos demonstrativos todas as informações necessárias para a perfeita identificação dos lançamentos efetuados da presente infração, ou seja: CNPJ DO EMITENTE; CFOP; DATA; UF; NOTA FISCAL; BASE DE CÁLCULO; ICMS CREDITADO; ALÍQUOTA UTILIZADA; ALÍQUOTA DA UF; ICMS CORRETO; DIFERENÇA DO ICMS e a DESCRIÇÃO DO PRODUTO. Remata assinalando que a apuração está devidamente demonstrada, explicada e também respaldada pelo art. 93, §2º e 5º e art. 124 do RICMS-BA/97.

Com relação à infração 08, informa com base nos demonstrativos de apuração acostados às fls. 55 a 120, que o levantamento de estoques de mercadorias em exercícios fechados realizado pela fiscalização foi executado de acordo com os preceitos contábeis aceitos e com base na legislação

tributária em vigor. Não se constituindo, portanto, de forma alguma, em presunção como aduziu o defendente. Explica que foram executados com base nas informações de movimentação dos estoques do estabelecimento nos períodos fiscalizados fornecidas pelo próprio autuado mediante o envio dos arquivos Síntegra.

Esclarece que, para propiciar a clara compreensão, passo a passo, de como foram obtidos os débitos exigidos nesse item da autuação, constam dos autos a discriminação de todas as notas fiscais de entradas e de saídas das mercadorias arroladas nos levantamentos fiscais, bem como de todos os dados dos respectivos estoques iniciais e finais dos exercícios fiscalizados, além dos demonstrativos dos produtos de inventário; demonstrativos dos preços médios de saída; preços médios de entrada; preços médios de inventário; relação de cupons fiscais; relações de notas fiscais de entradas e de saída; demonstrativos das omissões; demonstrativos dos produtos com a mesma descrição atualizados; demonstrativos dos produtos de inventário agrupados, e, finalmente, os livros de registro de inventário dos exercícios fiscalizados.

Observa que em virtude da empresa ter iniciado as suas atividades em agosto de 2009, evidentemente não existe o estoque inicial referente aquele exercício.

Sustenta que, como expendido, não há que se falar em presunção, haja vista que na forma e nos moldes em que foram elaborados os levantamentos e todos os seus demonstrativos de apuração e de débito fornecidos à autuada, inexistente qualquer hipótese de cerceamento de defesa, como alegado na impugnação. Frisa que constam dos autos todos os elementos de comprovação necessários para se constatar a veracidade dos resultados e das diferenças apuradas, conforme constam dos anexos colacionados às fls. 40 a 120.

Arremata ressaltando que, além do correto enquadramento legal da infração e a adequada tipificação das multas sugeridas, os procedimentos adotados na apuração da exigência da infração 08 atenderam, fielmente, ao recomendado no inciso I do art. 13 da Portaria 445/98, que orienta e disciplina a aplicação do roteiro de auditoria de estoques de acordo com a legislação de regência.

No tocante ao Auto de Infração salienta que, tanto as imputações, quanto os lançamentos estão todos devidamente tipificados e alicerçados na legislação tributária estadual, em atenção aos requisitos descritos no art. 39 do RPAF-BA/99.

Ressalta também que inexistente qualquer insegurança na determinação das infrações, uma vez que todos os demonstrativos de apuração elaborados confirmam que os levantamentos foram efetuados de acordo com os preceitos contábeis aceitos e com base na legislação tributária em vigor.

Destaca que cabe ao impugnante o ônus da prova e no exercício dessa tarefa probatória, deveria ter colacionado aos autos os elementos materiais necessários capazes de descaracterizar as exigências fiscais, com provas documentais capazes de comprovar erro, inconsistência, equívocos ou até mesmo divergências. Arremata frisando que nos lançamentos em apreço o autuado assim não procedera.

## **VOTO**

O defendente suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, de forma difusa, alegando que a inexistência de fundamentação legal para a aplicação dos encargos moratórios e da correção monetária viola o princípio da motivação dos atos administrativos, da legalidade e da ampla defesa.

Entendo que, por se tratar de processo administrativo fiscal que apura irregularidades tributárias mediante Auto de Infração, cujo âmbito de atuação cinge-se exclusivamente a obrigações tributárias, cujos fundamentos legais, esses sim devem afigurar-se concreta e devidamente explicitados. Quantos aos aspectos atinentes à encargos moratórios e a correção monetária saliento que extrapolam o fulcro da autuação, haja vista sua total independência em relação a

obrigação tributária originária, uma vez que revestidos de natureza distinta, legislação de regência específica e totalmente independente da legislação tributária. Além de não se configurar qualquer ofensa à ampla defesa do impugnante sobre a infringência à legislação tributária objeto do Auto de Infração, saliento que os encargos moratórios e a correção monetária é inerente a qualquer tipo de débito junto com Fazenda Pública independente de sua origem se tributária, ou não, recolhidos fora do prazo. A Lei nº 3.956/81 - COTEB preconiza a atualização dos débitos tributários conforme teor é prevista no §1º, do art. 102, *in verbis*:

*Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:*

*§1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.*

Portanto, não há que se falar nos presentes autos em cerceamento de defesa por falta de embasamento legal acerca dos encargos moratórios e da correção monetária cuja aplicação depende do momento em que for adimplida a exigência fiscal.

Verifico também constar dos autos que o impugnante, como contribuinte normal do imposto, sob ação fiscal, consoante O.S. nº 510344/13, fl. 01, fora devidamente intimado para apresentação de livros e documentos fiscais, fls. 12 a 15, e no transcurso da ação fiscal foi detectado o cometimento irregularidades à legislação do ICMS que resultou na lavratura do presente Auto de Infração do qual o autuado tomou ciência e recebeu cópia de todos os demonstrativos, fls. 04 e 06, e exerceu plenamente seu direito de ampla defesa impugnando o lançamento no prazo legal.

Como nitidamente se infere das circunstâncias enunciadas, resta patente nos autos que o autuante, consoante sua prerrogativa legal, ao exercer sua atividade vinculada, laborou em perfeita sintonia com o princípio da motivação inerente a todo e qualquer ato administrativo. Eis que, ao contrário do suscitado pelo impugnante, restam devidamente supridos, concomitantemente, tanto o motivo do ato, quanto o motivo legal, explicitadas que se encontram nas razões de fato e de direito.

Ademais, de forma clara e elucidativa, afigura-se devidamente circunstanciado e comprovado o cometimento das irregularidades apontadas, todas as infrações encontram-se devidamente explicitadas e legalmente enquadradas e as multas sugeridas corretamente tipificadas, tudo dentro do irrestrito cumprimento do devido processo legal.

Não vislumbro, portanto, a existência nos autos de quaisquer vícios formais que afetem a plena eficácia da autuação fiscal, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas, nos termos apontados nas razões de defesa, por não encontrarem amparo legal algum, precipuamente nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99.

No mérito o presente lançamento de ofício é constituído de 09 infrações.

As infrações 01 e 09 cuidam da aplicação multa por descumprimento de obrigação acessória, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

O recolhimento antecipado nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização tem sua obrigatoriedade prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

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

*§1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

- I - isenção;*
- II - não-incidência;*
- III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

Já o §1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, dispõe “No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.

Em sede de defesa, o autuado deixou claro o seu perfeito conhecimento de sua obrigação quanto à exigência da obrigação de antecipar parcialmente o ICMS devido nas operações de mercadorias oriundas de outros Estados, não nega o cometimento da infração, tendo pugnando pela nulidade por inobservância da sistemática de apuração não-cumulativa do ICMS, inclusive prevista na CF/88. Aduziu ter restado evidente que o não recolhimento antecipado do ICMS não gerou “crédito” e, portanto, a diferença da antecipação parcial não recolhida tempestivamente, acabou por ser recolhida na operação subsequente, sem qualquer prejuízo ao erário. Logo, não há como prosperar a pretensão do defendente, haja vista, com acima expendido, o que ocorrera foi a aplicação de sanção legalmente prevista por descumprimento de obrigação, do mesmo modo estatuída na legislação de regência. Inexistindo, portanto, qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade do imposto, e muito menos, se configura enriquecimento ilícito do Estado da Bahia.

Quanto à dispensa da multa ou sua redução, apesar de o artigo 158 do RPAF-BA, atribuir competência à JJF para o seu atendimento, no caso em apreço, não pode ser acatado, tendo em vista que não ficou provado, nos autos, de forma inequívoca que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação e que não tenha implicado falta de recolhimento de tributo.

Assim, considero foi correto o procedimento da fiscalização na aplicação da multa em questão e concluo pela subsistência desses dois itens da autuação.

Concluo pela manutenção dos itens 01 e 09 da autuação.

Quanto às infrações 02, 03, 04 e 05, referem-se à mesma situação jurídica, ou seja, recolhimento a menor de ICMS antecipação tributária relativo aos produtos em estoque, ou seja, tratam-se de mercadorias que entraram no estabelecimento, operações ainda submetidas ao regime normal de tributação, cujas operações de saída subseqüentes passaram a ser enquadradas no regime de substituição tributária.

O impugnante em sede de defesa reconheceu o cometimento dessas infrações, entretanto aduziu, que apesar da ausência de recolhimento do tributo por substituição tributária do estoque, na ocasião da mudança da legislação, estes foram integralmente recolhidos na saída não gerando qualquer prejuízo ao erário baiano.

Depois de compulsar os demonstrativos de apuração, fls. que resultou na exigência atinentes a estas infrações constato que se afiguram devidamente respaldados no quanto expressamente preconizado nos Decretos 11.806/09 - Material de Limpeza, Brinquedos e Papelaria e 12.470/10 - Materiais de Construção, Acabamento, Bricolagem ou Adorno. Portanto, decorrem do ajuste de estoque relativos aos produtos da antecipação tributária constantes dos Protocolos de nºs 104/2009; 26/2010; 27/10; 106/2009; 108/2009; 109/2009.

Quanto à alegação defensiva de que as saídas ocorreram com tributação caberia ao impugnante comprovar nos autos de forma inequívoca que, efetivamente, todo seu estoque nas datas previstas nos aludidos Decretos tivera sua saída ulterior tributada. A apresentação por ocasião da defesa de algumas cópias de cupons fiscais não tem o condão de elidir a acusação fiscal.

Assim, assiste razão à autuante que aplicou corretamente a legislação pertinente, e ante o reconhecimento do impugnante do cometimento das infrações, concomitante com a falta da

efetiva comprovação de que todas as saídas foram integralmente tributadas, concluo pela subsistência dos itens 02, 03, 05 e 05 do Auto de Infração.

As infrações 06 e 07 cuidam da utilização indevida de crédito fiscal, respectivamente, nas aquisições de mercadorias com pagamento do imposto antecipado e em valor superior ao destacado no documento fiscal.

A exigência atinente à infração 06 decorre da apropriação dos respectivos créditos fiscais nas aquisições de produtos do regime de substituição tributária Demonstrativo fiscal relaciona as operações e os valores indevidamente creditados, fls. 40 a 49.

No regime da substituição tributária, fatos geradores ainda não ocorridos são antecipados na presunção de sua ocorrência e um substituto legal torna-se responsável pelo recolhimento do imposto (devido pelos substituídos) de toda a cadeia mercantil. Os substituídos não lançam débitos do imposto, quando as mercadorias saem de seus estabelecimentos, porque encerrada a fase de tributação; em contrapartida, ao receber mercadorias sujeitas à substituição tributária em seus estabelecimentos, também não escrituram créditos fiscais. Expressamente o art. 97, IV, "b", RICMS- BA/97, veda ao contribuinte creditar-se do imposto quando a operação de aquisição tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas. Caracterizada a infração no valor de R\$80.961,64, consoante demonstrativos acostados às fls. 40 a 40.

Quanto à infração 07 apura a utilização em valor superior ao destacado no documento fiscal, conforme consta devidamente explicitado nos demonstrativos acostados às fls. 49 a 54, cujas cópias foram devidamente entregues ao autuado, fls. 16 e 17.

Em sede defesa o impugnante requereu nulidade do lançamento sob a alegação de que pela descrição e pelos documentos não é possível verificar quais os equívocos cometidos.

Como já abordado no enfrentamento das preliminares suscitadas pelo autuado resta patente nos autos que não procede as alegações, uma vez que a clareza da descrição da irregularidade cometida, ou seja, a utilização do crédito fiscal em valor superior ao destacado no documento fiscal, corroborado com o detalhamento e discriminação de todos os elementos identificadores em cada nota fiscal no levantamento fiscal não deixam dúvida de foi utilizado o crédito fiscal aplicando-se a alíquota de 12% nas aquisições interestaduais oriundas de São Paulo, quando o correto é de 7%.

Logo, devidamente enquadrada no art. 93, §2º e 5º e no art. 124 do RICMS-BA/97, resta devidamente caracterizada a infração 07.

A infração 08 exige o recolhimento do imposto no valor de R\$293.078,59, 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.

O defendente aduziu em sua defesa que não ocorrera a infração, uma vez que o levantamento desconsidera os documentos fiscais e que as planilhas não deixam claro o modo como foram levantados os dados apresentados. Sustentou que a autuação se baseou em valor médio o que significa um arbitramento e que fora desconsiderado o estoque existente.

Não deve prosperar a alegação da defesa, uma vez que o débito lançado no auto de infração atinente a esse item da autuação foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques, relativo aos exercícios de 2009 e 2010, e encontra-se devidamente discriminado nos demonstrativos constante às fls. 55 a 120, e no CD, fl. 18, os quais foram entregues ao sujeito passivo conforme Recibo dos anexos, fl. 16 e 17, assinado por preposto do autuado, permitindo, assim, o exercício da ampla defesa e do contraditório.

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é um roteiro de auditoria que objetiva a conferência da regularidade da movimentação quantitativa de determinado período, toma por base as quantidades dos estoques iniciais e finais, as entradas, apurando as saídas reais que comparadas com as notas fiscais de saídas, se resultar diferença, leva a conclusão de que esta diferença decorre de saídas de mercadorias não registradas. E foi exatamente com base na apuração através de levantamento quantitativo que a fiscalização fundamentou a autuação.

Analisando os anexos integrantes dos autos, constato que nele constam todos os levantamentos e demonstrativos de apuração do débito, intitulados de: “*Demonstrativo de Cálculo das Omissões; Saídas de Mercadorias Tributadas Maior que a de Entradas*”; “*Demonstrativo de Cálculo do Preço Médio a Partir de Valores do Inventário*”; “*Relatório das Mercadorias Seleccionadas*”; “*Demonstrativo do Cálculo do Preço Médio – Entradas*”; “*Demonstrativo do Cálculo do Preço Médio – Saídas*”; “*Levantamento Quantitativo das Entradas*”; e “*Levantamento Quantitativo das Saídas*”, nos quais, constam especificadas e relacionadas às quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais; os estoques inicial e final, o demonstrativo de estoque, e a demonstração de apuração do débito de cada período.

O cálculo do débito foi apurado consoante metodologia prevista expressamente na Portaria nº 445/98, que disciplina a matéria preceituando que nos levantamentos de estoques em que for detectada omissão tanto de entrada como de saída, deverá ser exigido o ICMS da omissão de maior quantitativo. No caso, a fiscalização obedeceu a citada portaria, pois o débito foi apurado com base nas operações de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas. No tocante ao preço médio apurado verifico também que o cálculo obedecera fielmente ao previsto no art. 60 do RICMS-BA/97, portanto, não há que se falar em arbitramento da base de cálculo.

Ante a correta aplicação do roteiro de auditoria de levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados, cujos demonstrativos de apuração e de débito que discriminam pormenorizadamente a origem dos elementos registrados na movimentação dos estoques do estabelecimento no período fiscalizado foram devidamente entregues ao defendente, fls. 16 e 17.

Assim, resta patente e indubitosa as omissões de saídas nos valores de R\$43.574,05 - exercício de 2009 e de R\$249.503,54 - exercício de 2010, consoante demonstrativo acostados aos autos.

Nestes termos, considero subsistente a infração 08.

Quanto à alegação de que as multas aplicadas sobre o valor do imposto exigido ser confiscatória, o que ofende a preceito constitucional, esclareço que as penalidades propostas são as legalmente previstas e aplicável cada tipo da infração praticada, no caso específico o art. 42, da Lei nº 7.014, não sendo esta esfera administrativa competente para avaliar a sua inconstitucionalidade.

Em relação ao pleito do impugnante para redução da multa com base no §7º do art. 42, da Lei nº 7.014/96, não acolho e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF-BA/99.

Ante o 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 **207162.0001/14-3**, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$472.903,88**, acrescido das multas de 60% sobre **R\$179.825,29**, 70% sobre **R\$43.575,05** e de 100%, sobre **R\$249.503,54** previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, alínea “d”, VII, alínea “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos

acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$713.084,73**, prevista no inciso II, “d” do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUZ - JULGADORA