

**A. I. Nº** - 203459.0014/14-0  
**AUTUADO** - INBRANDS S.A  
**AUTUANTE** - RICARDO FRANÇA PESSOA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 01.04.2016

### RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO

Retificação da Resolução do Acórdão nº 0018-04/16, de 01 de março de 2016, conforme solicitação fl. 605, para exclusão do Recurso de Ofício, com base no Art.164, §3º RPAF/BA.

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0018-04/16 A

**EMENTA. ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.** A diferença a maior das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível **b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações de saídas também não contabilizadas. **2. UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO FISCAL.** Não restou caracterizada a utilização extemporânea de créditos fiscais. Infração insubsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2014, exige ICMS no valor total de R\$70.314,56 em razão do cometimento das seguintes irregularidades contra a legislação tributária deste Estado:

Infração 01 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Exercício de 2009. Valor: R\$8.162,14 com multa de 70%.

Infração 02 - Falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de

entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas e mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Exercícios de 2010, 2011 e 2012. Valor: R\$28.093,37 com multa de 100%

Infração 03 - Utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria(s) objeto de antecipação parcial, antes mesmo de seu recolhimento – meses de fevereiro, março, abril, maio, julho, novembro de 2010, maio e setembro de 2011 e janeiro e fevereiro de 2012. Valor: R\$34.059,05.

O autuado apresenta impugnação tempestiva (fls. 212/231) por advogado legalmente constituído. Ressalta que atua no comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios e transcreve as infrações a ele ora imputadas.

Passa, em seguida, a arguir as seguintes preliminares de nulidade ao lançamento fiscal:

1. nulidade da autuação por falta de indicação precisa das infrações supostamente cometidas – trazendo o quanto disposto no art. 5º, LV da CF/88 e dos princípios que regem o processo administrativo fiscal, sob pena de nulidade de um lançamento, ressalta de que *“é basilar que a fundamentação da infração seja clara e objetiva, possibilitando que o autuado exerça de forma ampla o seu direito de defesa, garantido constitucionalmente”*, ou seja, *“é essencial que os elementos contidos no Auto de Infração não gerem dúvidas e/ou obscuridades acerca da imposição fiscal, para que, uma vez precisamente identificados, o autuado exerça a sua defesa, sob pena de afronta aos princípios constitucionais acima citados”*.

Com tais argumentos diz que da análise do Auto de Infração não se tem idéia de quais seriam as omissões de operações e prestações que deram azo à imposição das infrações ora a ele imputado, pois *“dispensando uma análise mais apurada ao relatório do Auto de Infração no tocante à descrição das infrações supostamente cometidas, chega-se à conclusão de no relato do fiscal não consta o mínimo de informação necessária à defesa, bem como sequer existe confronto entre suas informações e as da empresa, de modo que fosse possível se vislumbrar quais seriam as entradas e saídas de mercadorias que teriam deixado de ser contabilizadas e/ou omitidas”*. O fiscal autuante apresentou “planilhas com dados internos” sem qualquer comparação com os documentos da própria empresa. Desta forma, limitou-se na infração 01 a lhe imputar penalidade por terem havido supostas omissões de saída de mercadorias sem emissão da documentação fiscal. E na infração 02, não existe um aprofundamento de quais diferenças de entradas esta sendo acusado, em completa dissonância com o quanto disposto no art. 123, do COTEB e art. 39 RPAF/BA. Neste sentido, traz ensinamentos do Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello e Alberto Xavier e decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para requer a nulidade do Auto de Infração por evidente cerceamento ao seu direito de defesa.

2. Da nulidade do auto de infração fundamentado apenas em decreto. Da violação à legalidade tributária – afirma que o CTN, em seu art. 97 (transcrito), ratifica a essencialidade da existência de uma lei para tornar legítima qualquer pretensão do fisco quanto à exigência de um tributo. Colaciona aos autos decisões do TRF (Tribunal Regional Federal), 1ª Região e do STJ, entendimento do Ministro Gilmar Mendes, dos Profs. Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza e Celso Antônio Bandeira de Melo, para concluir: *“resta evidente que norma exclusivamente regulamentar não é apta a lastrear autuação. Logo, é claramente nulo o presente auto de infração, por não estar fundamentado em dispositivo de lei”*.

No mérito e quanto à infração 01 e 02 diz haver equívoco da fiscalização já que a informação contida no auto de infração contraria diretamente os dados dos documentos fiscais da empresa,

não sendo apontada a motivação para tal situação. Esclarece de que não procede a afirmação da fiscalização de que deixou de escriturar entradas de mercadorias, pois isso seria prejudicial aos seus próprios interesses. Explica: como o ICMS é um tributo sobre o valor agregado, não cumulativo (conforme discorreu) onde o contribuinte possui direito a créditos fiscais não ver como omitir, em seus registros fiscais, as entradas das mercadorias adquiridas, pois, se assim agisse, assumiria o encargo fiscal de toda a operação, abrindo mão de tomar o crédito proveniente das entradas de mercadorias, arcando com a totalidade do tributo a ser recolhido.

E diante deste raciocínio, contesta a fiscalização de que na infração 02 tenha se apurado a presunção legal de omissões de saídas tributáveis, conforme disposições do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, uma vez que, e como já afirmado, não se beneficiaria da situação. Ao contrário, somente arcaria com o valor total do imposto a ser recolhido sem poder usufruir do seu direito ao crédito fiscal. E acrescenta: *“não há a menor dúvida que o diploma legal citado existe para punir aqueles que efetivamente se beneficiam de eventuais entradas não registradas, e, considerando-se que o fato gerador do tributo, o único beneficiado seria a pessoa jurídica que promoveu a saída da mercadoria. Se fosse o caso, então, que se punissem as fornecedoras da Impugnante. Não se pode jamais deixar de ter em mente que o ICMS tributa a saída de mercadorias, jamais as entradas, salvo nas exceções expressamente previstas no art. 2º do RICMS, que claramente não se aplicam ao caso”*.

Por fim, requer a improcedência das infrações 01 e 02 diante dos argumentos expostos, bem como, pelo fato de que as supostas diferenças apuradas decorreram, exatamente, da desconsideração dos seus estoques finais e que nunca deixou de escriturar saídas ou mesmo entradas de mercadorias de seus estabelecimentos, sendo certo que eventuais diferenças se justificam por devoluções, trocas, perdas e até mesmo furtos de mercadorias, conforme atestam os livros de apuração já apresentados a esta fiscalização, bem como pelos livros de inventários juntados a presente processo.

Quanto à infração 03, diz que obedeceu com rigor o quanto determina o disposto no art. 101, § 4º do RICMS/97 combinado com os seus arts. 352-A e art. 125, § 7º e alínea “f” do inciso II (transcritos) e afirma: *“Por meio de uma leitura complexiva, extrai-se que o RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97 autoriza que o contribuinte que realiza o recolhimento do tributo de ICMS por antecipação parcial, nos termos preconizados pelo art. 352-A, possui direito ao creditamento quando do recolhimento do imposto (101, §4º), o que poderá ocorrer até o 25º dia subsequente à entrada da mercadoria no estabelecimento (125, §7º)”*. Ou seja, *“tratando-se de imposto antecipado parcialmente, nos termos do art. 352-A, o direito à utilização do crédito se configura com o recolhimento do tributo que, por faculdade legal, pode ser feito até o 25º dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria. Partindo desta premissa, fica evidente a constatação do equívoco do fiscal, que tomou como data base para constatação do crédito o momento da APURAÇÃO do tributo, e não do PAGAMENTO, como determina os dispositivos legais”*. E para embasar sua argumentação apresenta, como exemplo, o valor do tributo glosado em maio de 2010 quando a fiscalização somente considerou o valor do imposto pago por antecipação parcial deste referido mês, glosando aquele recolhido referente a abril. Ressalta de que tal raciocínio se repete em todos os demais meses, conforme demonstrado através da documentação acostada pela própria autoridade fiscal.

Requer ao final:

1. *seja anulada a autuação em voga, ante a evidente falta de clareza na descrição do seu objeto, impossibilitando que a Impugnante exerça o seu direito à ampla defesa e contraditório, constitucionalmente garantidos, além de violar a legislação estadual, que determina expressamente que no Auto de Infração deve haver a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo, bem como a imposição da penalidade;*
2. *se assim não entendido, que seja anulada autuação, na medida em que as infrações imputadas basearam-se unicamente em decreto, sem qualquer arcabouço legal;*

3. *na hipótese de superadas as preliminares de nulidade, o que se admite unicamente em atenção à eventualidade processual, seja no mérito, as autuações 1, 2 e 3 julgadas improcedentes, tendo em vista que a insubsistência das alegações imputadas à ora impugnante.*

O fiscal autuante presta informação fiscal (fls. 356/357). Observa de que a ação fiscal contábil se deu em relação aos exercícios de 2009 a 2012, tendo sido detectada omissões de entrada e saída de mercadorias, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, bem como, a utilização de créditos fiscais relativos à antecipação parcial tributária sem que houvesse sido efetuado o pagamento das ditas antecipações.

Rebate, em seguida, as preliminares de nulidade aventadas pelo contribuinte e no mérito ressalta não ser verdadeira a afirmativa de que desconsiderou os estoques finais de mercadorias da empresa. Para isto basta se verificar as planilhas “Demonstrativo de Calculo das Omissões” (fl. 42/45 para o exercício de 2010; fls. 87/ 90 para o ano de 2012 e fls. 95/98 para 2011), onde constam os estoques finais de todas as mercadorias. Entende que o impugnante *“advoga no vazio e faz afirmação inverídica, não podendo por tais razões, os argumentos da defesa serem considerados. Nem ter força para se sobrepor ao trabalho exaustivo da fiscalização, que elaborou diversos demonstrativos, todos com base nos livros e documentos do contribuinte, e que estão a demonstrar claramente as infrações cometidas”*.

No que diz respeito à infração 03, afirma não proceder a argumentação da defesa, pois não guarda relação com a verdade dos fatos. Conforme se verifica às fl. 175/181, constam os pagamentos realizados pelo impugnante, inclusive aqueles relativos à antecipação parcial. Nestes relatórios denominados “Relação de DAEs” existem as colunas “Pagamento” com a data em que o contribuinte efetuou o recolhimento do imposto, e a coluna “Referência” indicando a que período se refere tal pagamento. Informa que o demonstrativo às folhas 174 traz essa lógica, dando o seguinte exemplo: em janeiro de 2010, o contribuinte se creditou, conforme consta na sua escrita fiscal do valor de R\$7.662,04, o que não é contestado pela defesa, e, no entanto, só pagou para aquele período de apuração o valor de R\$837,66 (fl. 175 - linha 7 da “Relação de DAEs”). E assim é com todos os valores consignados no demonstrativo. Portanto, também não procede a argumentação da defesa.

Mantém o Auto de Infração.

Em pauta suplementar do dia 30/04/2015 (fl. 403) esta 4ª JJF encaminhou os autos em diligência para que o fiscal autuante, em relação á infração 03, juntasse ao processo a correta documentação da infração já que, ao se verificar os levantamentos fiscais (parte integrante do Auto de Infração), a Relação dos DAE's com o imposto pago pelo contribuinte e a cópia do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 174/198) ficou patente de que toda esta documentação, inclusive o levantamento fiscal produzido á fl. 174, diziam respeito ao estabelecimento com IE nº 75.271.434 e CNPJ nº 09.054.385/0005-78 e não ao estabelecimento com IE nº 083.543.908 e CNPJ nº 09.054.385/0044-84 e ora autuado.

E que após tal providência, que a Repartição Fazendária de origem científicasse o autuado do resultado da diligência solicitada, entregando-lhe cópia da solicitação feita, bem como, dos documentos que forem anexados aos autos.

Foi reaberto prazo de defesa de 60 (sessenta dias), assim como que o autuante prestasse nova informação fiscal já que a realizada teve por base os documentos equivocadamente apensados aos autos.

Prestando esclarecimentos (fl. 406), o fiscal autuante concorda com o equivoco existente nas peças processuais. Justifica a situação pelo fato de que como fiscalizou comcomitantemente os dois estabelecimentos e apurou as mesmas infrações para ambos, ao compor o Auto de Infração, equivocadamente, trocou os demonstrativos e documentos.

Foi apensada às fls. 404/425 toda a documentação relativa à infração 03 e pertinente ao presente processo.

A empresa apresenta nova impugnação ao lançamento fiscal (fls. 434/459). Diz que embora este CONSEF tenha sanado o erro existente, o que, por si só, demonstrava a precariedade da autuação, as demais precariedades e inconsistências existentes ainda persistiam.

E neste caminhar, argúi, novamente, as preliminares de nulidade ao lançamento fiscal, quais sejam:

1. nulidade da autuação por falta de indicação precisa das infrações supostamente cometidas – apresenta os mesmos argumentos trazidos em sua impugnação inicial (já expostos neste relatório) para, em seguida acrescentar que o fiscal autuante além de utilizar relatório genérico, sem o mínimo de informações necessárias à defesa, anexou aos autos documentação que não guardava qualquer relação com os fatos narrados em seu relatório, demonstrando completa desorganização ao trocar documentos dos estabelecimentos, fato que não pode jamais ser visto como mera falha, pois houve claro cerceamento do seu direito de defesa já que *“impossibilitou a compreensão da acusação”*.

Destaca que a empresa também teve lavrado contra si o Auto de Infração nº 060624.0016/13-8, sob fundamentos semelhantes aos ora utilizados pelo fisco, ou seja, *“supostas omissões de operações ou prestação”* e que esta 4ª JJF o julgou nulo, significando dizer que esta primeira Instância Administrativa corroborou a tese que defende.

2. Da nulidade do auto de infração fundamentado apenas em decreto. Da violação à legalidade tributária – neste tópico repete toda a argumentação anteriormente exposta.

Aborda a decadência do crédito tributário referente ao período de fevereiro a maio e julho de 2010. Amparando-se no § 4º do art. 150, do CTN, afirma que os valores supostamente indevidos deveriam ser lançados no período máximo de cinco anos, iniciando sua contagem a partir do fato gerador e se encerrando com a respectiva intimação ao sujeito passivo tributário. E textualmente diz: *“A relevar que os aludido períodos apenas poderia ser objeto de lançamento até julho de 2015, isto para alcançar as cinco competências de 2010, não resta alternativa senão concluir que esta cobrança está definitivamente prejudicada por força da decadência, especialmente porque a ciência da decisão que baixou o processo e diligência reabrindo o prazo de defesa, na forma do art. 22, RPAF/BA, ocorreu, apenas, em 08.07.2015”*.

Quanto ao mérito das três infrações ora em lide, apresenta os mesmos argumentos inicialmente exposto e já relatado no presente relatório.

Requer ao final:

1. *seja anulada a autuação em voga, ante a evidente falta de clareza na descrição do seu objeto, impossibilitando que a Impugnante exerça o seu direito à ampla defesa e contraditório, constitucionalmente garantidos, além de violar a legislação estadual, que determina expressamente que no Auto de Infração deve haver a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo, bem como a imposição da penalidade;*
2. *caso assim não se entenda, seja anulada a autuaçã, eis que, em razão da inconsistência da documentação anexada ao Auto de Infração antes da conversão do julgamento em diligência, o lançamento não indicava com segurança o estabelecimento infrator;*
3. *se assim não entendido, que seja anulada autuação, na medida em que as infrações imputadas basearam-se unicamente em decreto, sem qualquer arcabouço legal;*
4. *na hipótese de superadas as preliminares de nulidade, seja reconhecida a decadência das competências de fevereiro a maio e julho de 2010, com fulcro no art. 150, § 4º, CTN, extinguindo-se o Auto de Infração quanto a estas competências, como determina o art. 156,*

*V, CTN; bem como sejam as autuações 1, 2 e 3 julgadas improcedentes, tendo em vista a insubsistência das alegações imputadas à ora impugnante.*

Em manifestação (fl. 555), o autuante entende que o contribuinte em sua nova manifestação nada trouxe aos autos que anteriormente não tenha sido rebatido. Em assim sendo, mantém a autuação.

## VOTO

A empresa apresenta questão prejudicial de mérito em relação aos fatos geradores de fevereiro a maio e julho de 2010 com lastro no § 4º do art. 150, do CTN e, acredito, já que não mencionado, em relação à infração 03, uma vez que não questiona o fato gerador ocorrido em 31/12/2009 (infração 01) e não alcançada pela diligência solicitada. Sua tese, em síntese, é a seguinte: o prazo de contagem da decadência se inicia com a ocorrência do fato gerador e se encerra com a intimação ao contribuinte do lançamento não podendo ser maior que cinco anos. No presente caso, como houve saneamento dos autos (unicamente em relação à infração 03) por parte deste Colegiado, momento em que lhe foi concedido novo prazo de defesa e como a intimação realizada para tal ato se deu em 08/07/2015, restava caracterizada a decadência dos créditos fiscais mencionados.

Este é argumento que, ao meu sentir, não merece aceitação.

Em primeiro, o Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2014 e o impugnante tomou ciência do lançamento fiscal em 09/07/2014. Admitindo (apenas como hipótese) a tese apresentada pelo impugnante de que um lançamento fiscal somente se completa com a ciência do sujeito passivo tributário, desde aquela data (09/07/2014) tinha ele conhecimento da autuação, podendo exercer, dentro do prazo legal, a sua defesa, como o fez plenamente.

Em segundo, não entrando em discussão de teses que possam se opor, mas lastrando-me somente nos ditames do § 4º, do art. 150, do CTN, e partindo, inclusive, do fato gerador de 31/12/2009 (infração 01) a decadência somente se operaria em 31/12/2014, para este fato gerador. Portanto após a ciência da autuação. Tal fato afasta todo o exercício de 2010, como requer o impugnante.

E aqui faço uma ressalva. A empresa, conforme prova a sua própria impugnação (fl. 230) recebeu corretamente todos os demonstrativos e documentos relativos à infração 03, quando tomou ciência do lançamento fiscal. Apenas no processo físico houve equívoco do fiscal autuante em misturar a documentação com outro estabelecimento do contribuinte. Inclusive na sua impugnação inicial a própria empresa não contestou esta situação, não se dando conta do ocorrido já que recebeu a documentação correta. O fato somente foi observado por este Colegiado que, e como dito, por cuidado lhe concedeu novo prazo de defesa visando não haver futuros questionamentos.

Em terceiro, saneamento processual (mesmo reabertura de defesa) não dar causa à decadência de qualquer lançamento já constituído, muito menos com a ciência da empresa e defesa apresentada.

Superada a questão preliminar de mérito, passo a apreciar as questões de nulidade apresentadas.

Abordo, primeiramente, aquela em que o impugnante afirma que houve violação à legalidade tributária (art. 97, do CTN) já que as infrações a ele imputadas não estão fincadas em lei para lhe dar legitimidade e sim por decreto.

A Constituição Federal de 1988 determina de que compete aos Estados instituir o ICMS (art. 145 e 155, II), cabendo à lei Complementar definir os contribuintes, dispor sobre a substituição tributária, definir base de cálculo, entre outros (inciso XII do art. 155).

Tais determinações constitucionais foram completamente absorvidas pela Lei Complementar nº

87/96, que no seu art. 1º dispõe: *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

Seguindo as determinações das normas superiores, no Estado da Bahia foi editada a Lei nº 7.014/96 que: *“Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências”*, no âmbito deste Estado.

E, como não poderia deixar de ser, tal lei deve ser regulamentada, objetivando viabilizar a sua aplicação e execução legal, com fundamento no art. 105, inciso V, da Constituição do Estado da Bahia ( Art. 105 - *Compete privativamente ao governador do Estado: [...] V - sancionar, promulgar, vetar, fazer publicar as leis e, para sua fiel execução, expedir decretos e regulamentos;*) – grifo não original), sob pena de assim não sendo feito, pode torná-la desprovida de eficácia.

É por tal motivo que o art. 18 do RPAF/BA não elenca em suas disposições tal situação e o art. 19 da nominada norma regulamentar é claro e expreso ao determinar que *a indicação de dispositivo equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Pelo exposto, é rejeitada esta questão de nulidade levantada pelo impugnante.

Volto-me à segunda preliminar de nulidade apresentada. A empresa alega, em resumo, a *“falta de indicação precisa das infrações supostamente cometidas”*, uma vez que, diante dos fatos apresentados e narrados pela fiscalização em seu relato, não pode saber quais seriam as *“omissões de operações e prestações”* que deram azo à autuação, em completa dissonância com o quanto disposto no art. 123, do COTEB e art. 39 RPAF/BA. Nesta argumentação, afirma que o fiscal autuante apresentou *“planilhas com dados internos”* sem qualquer verificação com os documentos da própria empresa. Limitou-se na infração 01 a lhe imputar penalidade por terem havido supostas omissões de saída de mercadorias sem emissão da documentação fiscal e na infração 02, não houve um aprofundamento de quais diferenças de entradas esta sendo acusado.

Neste momento faz-se necessária uma separação entre as infrações 01 e 02 e a infração 03.

As infrações 01 e 02 tratam, ambas, de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, em exercícios fechados (2009 – infração 01 e 2010, 2011 e 2012 – infração 02).

A Lei nº 7.014/96 desde 31/03/10 (Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10) dispõe no seu art. 23-B sobre a apuração de omissão de saídas sem documentação fiscal detectada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias. E, antes desta data, tal disposição encontrava-se inserida no art. 60, do RICMS/97 e, de forma bastante detalhada, na Portaria nº 445/98.

No caso, a fiscalização fundamentou a constituição do crédito tributário ora em questão mais que suficientemente. Além de indicar o art. 60, do RICMS/97, o art. 4º, § 4º e art. 23-A da Lei nº 7.014/96 e o art. 13, I e II, da Portaria nº 445/98, ainda indicou as determinações contidas na norma regulamentar nominada, ou seja: obrigatoriedade do recolhimento do imposto (art. 124, I), bem como, da emissão de documentos fiscais e suas escriturações (art. 201, I, 218, 323 e 331), da incidência do imposto (art. 1, § 1º), da alíquota aplicada (art. 50) e da legalidade do levantamento fiscal (art. 936 e § 3º, do art. 938).

Aqui cumpre observar de que um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas legais que possui o fisco de verificar o regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, se pode configurar perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não

registradas. Embora seja uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial (Estoque Inicial+Entradas-Estoque Final=Saidas), ela espelha com fidelidade toda a movimentação dos estoques de uma empresa.

E tal acusação resta claramente descrita, como se constata no corpo do Auto de Infração. Os levantamentos fiscais elaborados - levantamento dos produtos inventariados (estoque inicial e final), levantamentos das entradas e saídas das mercadorias que compuseram a auditoria com todas as suas especificações (data emissão, nº do documento fiscal, quantidades, CFOP, unidade e valor), demonstrativo dos preços médios das mercadorias, bem como, a apuração do imposto ora devido através da auditoria dos estoques quando foram detectadas diferenças a maior de saídas de mercadorias tributadas que suas entradas (infração 01) e a presunção de omissões de saídas anteriores pela constatação da apuração de entradas de mercadorias sem contabilização.

Se, acaso, o impugnante entende de que o “relato” da acusação é “genérico”, não restando objetivo e claro, esta, a meu ver, é opinião pessoal, não se coadunando com o que se encontra descrito no Auto de Infração e, muito menos, com a movimentação dos estoques de uma empresa. E mais: o contribuinte adentrou no mérito das acusações e delas se defendeu.

Todas as disposições contidas no art. 39, do RPAF/BA foram rigorosamente obedecidas, restando claras e expressamente indicadas: a infração, o infrator, o demonstrativo do débito tributário, a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a acusação e todas as demais informações necessárias à correta validade jurídica do ato administrativo concluído pelo Auto de Infração. Afora que o contribuinte plenamente se defendeu, demonstrando inequívoco conhecimento da infração, podendo, no prazo determinado na norma legal, trazer aos autos todas as provas que entendesse poder descaracterizar as infrações a ele imputadas.

E, quanto a sua afirmativa de que o autuante utilizou-se da “planilhas com dados internos” sem qualquer verificação com os documentos da própria empresa, tal fato não resta provado nos autos. Inclusive fazendo-se um batimento do quantitativo dos estoques (por exemplo) dos levantamentos fiscais com as cópias dos livros Registro de Inventário trazidos ao processo pela própria empresa resta patente que tais livros foram os utilizados.

Portanto, as infrações 01 e 02 encontram-se corretamente embasadas com os fatos reais e com o direito aplicável, com a indicação dos dispositivos do RICMS/BA e Lei nº 7.014/96 infringidos, não suscitando dúvidas quanto aos fatos geradores do ICMS e descumprimento da obrigação principal correspondente, bem como, a multa aplicada em consonância com o art. 42 da Lei 7.014/96.

Diante deste quadro, não há qualquer cerceamento do direito de defesa da empresa. Em assim sendo, afasto o pedido de nulidade da ação fiscal aventado pelo impugnante em relação às infrações 01 e 02.

Quanto à infração 03, esta deve ser analisada sob outro prisma. A acusação foi a utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria objeto de antecipação parcial, antes mesmo de seu recolhimento. Ou seja, estaríamos diante da utilização extemporânea de crédito fiscal já que a empresa, no mês, lançou como crédito fiscal o imposto decorrente da antecipação parcial que ainda não havia sido recolhido ao Erário.

Entretanto, ao analisar os argumentos da empresa e os levantamentos fiscais juntamente com a relação de DAE's pagos e emitida por esta SEFAZ, não foi esta a apuração realizada. Ou seja, não há sintonia entre o fulcro da autuação e o que, de fato, apurou o fiscal autuante. Entretanto, diante do meu convencimento sobre o desfecho da lide e com embasamento nas determinações do art. 2º e §§, do RPAF/BA supero a análise de nulidade da presente infração para adentrar no seu mérito, conforme adiante se analisa.

E ainda continuando a apreciação dos argumentos defensivos.

1. O autuado afirma que também teve lavrado contra si o Auto de Infração nº 060624.0016/13-8, sob fundamentos semelhantes aos ora utilizados pelo fisco, ou seja, “supostas omissões de operações ou prestação” e que a 4ª JJF o julgou nulo, significando dizer que esta primeira Instância Administrativa corroborou a tese que defende. Tal afirmativa não condiz com a verdade. Fui relatora do Acórdão (JJF nº 0064-04/15). A nulidade decretada se referiu tão somente à infração 02 daquele processo que tratou de arquivos magnéticos. Na ocasião, ficou constatado que a infração imputada teve outra direção daquela autuada. No presente caso, as infrações 01 e 02 dizem respeito a levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias e a infração 03, da utilização antecipada de crédito fiscal relativo à antecipação parcial. Buscar paradigmas sob o singelo rótulo de “supostas omissões de operações ou prestação” para todas as auditorias que o fisco pode, e deve, realizar, é generalizar o que não é possível, sendo, inclusive, temerária a afirmativa de que esta 4ª JJF com tal decisão corrobora a tese ora defendida pelo impugnante. De pronto, a decisão desta JJF trazida aos autos não se ajusta à matéria neste processo posta.
2. Diz o impugnante, e aqui generalizando para todo o Auto de Infração, que a anexação nos autos de documentação que não guardava qualquer relação com os fatos narrados pelo fiscal, demonstrava completa desorganização, além de não poder ser visto como mera falha, pois houve claro cerceamento do seu direito de defesa já que “impossibilitou a compreensão da acusação”.

Sob tal prisma não acolho os argumentos de defesa. Em primeiro, a falha processual somente se deu em relação à infração 03. Em segundo, este Colegiado sanou a situação, lhe sendo devolvido o seu prazo de defesa. Em terceiro, e como já colocado, a empresa havia recebido corretamente toda a documentação, conforme prova sua defesa inicial (fl. 230) tanto que não se deu conta do ocorrido, defendendo-se sobejamente da infração 03 e com base correta no próprio demonstrativo elaborado pelo fisco e da relação dos DAE's pagos e emitida por esta SEFAZ.

Em assim sendo, o erro cometido pelo fiscal autuante em nada cerceou o direito de defesa do contribuinte. Se a infração apurada subsiste, ou não, é outra matéria a ser analisada, mas não que suprimiu da empresa o seu direito de defesa.

No mérito as infrações 01 e 02 tratam de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias nos exercícios fechados de 2009 (período de 23/07/2009 a 31/12/2009 - infração 01) e 2010, 2011 e 2012 (infração 02), quando foram apuradas omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias. Na infração 01 foi exigido o imposto das omissões de saídas já que omissões maiores do que aquelas de entradas com base no art. 60, II, “a”, do RICMS/97 e art. 13, I, da Portaria nº 445/98. Na infração 02 foi exigido o imposto das omissões de saídas por presunção legal (§ 4º do art. 4ª, da Lei nº 7014/96) já que omissões maiores se deram em relação às entradas com base no art. 60, II, “b”, do RICMS/97 e art. 13, II, da Portaria nº 445/98, bem como o art. 23-A, II, da Lei nº 7014/96.

Traz o impugnante os seguintes argumentos:

1. acusa a fiscalização de equívocos nos dados tomados para a realização da auditoria, pois eles não espelham os documentos fiscais da empresa.
2. não percebe como deixou de escriturar entradas de mercadorias já que se assim agisse, assumiria o encargo fiscal de toda a operação, abrindo mão de tomar os créditos fiscais provenientes destas entradas, arcando com a totalidade do tributo a ser recolhido. Em assim sendo e em relação à infração 02, inaplicável as determinações legais contidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.
3. que as diferenças encontradas decorreram:
  - a) da não consideração dos seus estoques finais
  - b) eventuais diferenças são decorrentes de devoluções, trocas, perdas e até mesmo furtos de mercadorias, conforme atestam os livros de apuração, apresentados à fiscalização, bem

como, pelos livros de inventários juntados a presente processo.

Quanto ao primeiro argumento do impugnante este não merece qualquer acolhimento com base na clara e expressa determinação do § 5º do art. 123, RPAF/Ba que assim se expressa:

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação.*

.....

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

Em nenhum momento a empresa apresentou provas do que alega. Não se tem idéia de que documentos fiscais lançados no levantamento estão em desacordo com os que a empresa disse possuir.

E adiante o RPAF/Ba dispõe:

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Se, acaso, pretendeu ele com a apensação de cópias do livro Registro de Inventário forçar este Colegiado, sem qualquer indicação a que quantidades estava de fato se referindo, apenas afirmando de que seus estoques finais (parte da terceira argumentação) não foram considerados, é situação insustentável para pretender buscar uma diligência fiscal. Inclusive, ao analisar os levantamentos fiscais, os estoques iniciais e finais das mercadorias foram considerados. Ainda fazendo um batimento (aleatório) das quantidades dos estoques iniciais e finais considerados no referido levantamento e aqueles escriturados nas cópias do livro Registro de Inventário apresentado pelo impugnante, denota-se:

EXERCÍCIO de 2010

Código	Nome Produto	EI	Páginas	EF	Página
31A234E	Black 9 LY (Clas) STR	19	LF - fl. 30 RI - fl. 482	0	LF - fl. 30 O produto não consta no LI de 2010
31A290E	Black 9 LY (HIT) STR Bchanfro	10	LF - fl. 30 RI - fl. 483	2	LF - fl. 30 RI - fl. 503
33F901	Navy LY Slim 5PCKTS	0	LF - fl. 30 o produto não consta em 2009 no LI	9	LF - fl. 30 LI - fl. 503 ( 6 un) e fl. 504 (3 un)

Mas não foi esta a apuração que procedeu a fiscalização. O fiscal autuante não computou os pagamentos realizados em janeiro de 2010 e referentes a dezembro de 2009 e entendeu que o pagamento realizado em fevereiro de 2010 referente a janeiro de 2010 (R\$1.611,06 - fl. 408) neste mês de janeiro havia sido recolhido (fl. 404), em completa desarmonia com a norma legal, ou seja, quem utilizou extemporaneamente créditos fiscais (ditos “pagos”) foi o autuante na sua auditoria já que o pagamento do valor de R\$1.611,06 somente se concretizou em 25/02/2010. Exigiu a diferença entre o valor de R\$4.864,59 e R\$1.611,06 = R\$3.253,53.

Esta situação, inclusive com a aparente tomada de créditos fiscais a maior pela empresa referente a recolhimentos efetuados a título de antecipação parcial do imposto, se deu em todos os meses.

Pelo exposto, o que houve foi um entendimento erroneo Conforme analisado, e mais uma vez, o argumento apresentado não merece acolhimento.

Em relação às eventuais diferenças decorrentes de devoluções, trocas, perdas e até mesmo furtos de mercadorias, primeiramente o livro Registro de Inventário não é documento hábil para servir de prova neste sentido. Em segundo, é evidente que devoluções, trocas, perdas e até mesmo furtos de mercadorias ocorrem no ramo de atividade do impugnante. Não se discute de que perdas devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não hajam distorções nas quantidades levantadas. Entretanto, a posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos. Ela prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, e, por exemplo, em sua contabilidade.

Quando a empresa, submetida ao regime normal de apuração do ICMS (caso do impugnante) adquire mercadorias para comercialização, por lei, tem direito ao crédito tributário. Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo qualquer evento diferente, ele deve, por obrigação legal, ser documentado, sob pena de quem descumprir a norma arcar com seus efeitos financeiros e tributários já que se perde o controle dos mesmos (Estado e contribuinte).

Em assim sendo, o RICMS/97 nos seus arts. 201, 218 e 220 impunha a emissão de documento fiscal para sanar o ocorrido, objetivando baixar as mercadorias nos estoques existentes, pois, patente, que sem registro, escrituração e documentação para dar suporte a tais ocorrências, torna-se impossível a reconstituição, com fidedignidade, de fatos pretéritos dessas naturezas.

Quanto ao segundo argumento apresentado, ressalta-se que aqui não se exige imposto sobre “entradas” de mercadorias. A presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recurso para realizar aquisições não registradas. Portanto, qualquer aquisição a título oneroso e que não estejam contabilizadas deve ser incluída no levantamento fiscal, já que houve desembolso e a presunção diz respeito à ocultação de receitas. Em assim sendo, desprovido de base o argumento do impugnante de que a punição deve recair sobre o fornecedor já que aqui não se está a exigir imposto sobre omissões de entradas de mercadorias.

Em relação ao argumento de que entende ser oneroso para a empresa omitir a escrituração e/ou apresentação ao fisco dos documentos fiscais de entradas de mercadorias, tem pertinência o seu argumento. Entretanto, e mais uma vez, cabe a ele provar que assim não agiu. Se, como veementemente afirma, todas as suas operações de saídas e entradas de mercadorias se deram acobertadas de documento fiscal, caberia a ele desconstituir a imputação ora em debate, acorde art. 123, do RPAF/BA.

No mais, a empresa não traz aos autos qualquer prova material que possa desconstituir as infrações impugnadas, que se encontram materializadas por auditoria fiscal legal, além de estar pautada em todas as determinações contidas no art. 39, do RPAF/BA. Nada foi trazido que evidenciasse que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, consolidado nos demonstrativos que integram o Auto de Infração, estejam divergentes da documentação fiscal que se encontra em poder da empresa. Todos eles (levantamentos analíticos e sintéticos) foram entregues ao recorrente, que em qualquer momento questionou o fato.

Diante do exposto, as infrações 01 e 02 são mantidas.

A infração 03 do presente processo assim consta descrita: “*Utilizou antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria(s) objeto de antecipação parcial, antes mesmo de seu recolhimento*”. E o autuante no corpo do Auto de Infração continua: “*Foi detectado, também, utilização indevida de créditos fiscais a título de antecipação parcial, sem o pagamento correspondente dos valores utilizados*”.

Com tal descrição se estaria diante da utilização extemporânea de créditos fiscais.

Antes de adentrar em como foi realizada a auditoria, necessário que se tenha como foco as

determinações legais a respeito da utilização de créditos fiscais decorrentes do recolhimento da antecipação parcial e para a época dos fatos geradores (RICMS/97).

*Art. 101 - A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios:*

.....

*Parágrafo 4º - Tratando-se do imposto antecipado parcialmente, nos termos do art. 352-A, o direito à utilização do crédito se configurará com o seu recolhimento.*

Ou seja, o contribuinte, por imposição legal, somente pode se creditar do imposto recolhido por antecipação parcial (e aqui ficando tão somente restrita a acusação) quando do seu recolhimento ao Erário.

Por outro lado, o impugnante possuía o regime (em qualquer momento contestado pelo fiscal autuante) de recolher o imposto referente a antecipação tributária no dia 25 do mês subsequente à entrada das mercadorias em seu estabelecimento (§ 7º do art. 125 da norma regulamentar).

Em assim sendo e como exemplo: em janeiro de 2010, o impugnante recolheu ao cofres do Estado a quantia de R\$4.852,53 (fls. 408 dos autos) a título de antecipação parcial referente ao mês de dezembro de 2009, sem qualquer acréscimos legal, significando dizer que no prazo legal. Utilizou como crédito fiscal o valor de R\$4.864,59 (fl. 416), valor com diferença a maior do que aquela recolhida. Neste caso e diante da norma legal posta procedeu corretamente a empresa. Ou seja, somente poderia utilizar a antecipação parcial do mês de dezembro de 2009 em janeiro de 2010, quando ocorreu o pagamento do imposto. Apenas deveria ser verificado o valor a maior tomado como crédito fiscal já que, aparentemente, houve a utilização de créditos fiscais tomados a maior.

do autuante em relação a norma posta e vigente à época dos fatos geradores. Com isto, realizou uma auditoria completamente equivocada, onde não resta caracterizada qualquer tomada de créditos fiscais extemporâneos e, muito menos, nada apurou de errado.

Assim e como dito, superei a análise da nulidade processual requerida pelo impugnante, pois entendo que a infração 03 do presente Auto de Infração é improcedente.

Voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$36.255,51, que corresponde ao valor total das infrações 01 e 02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **203459.0014/14-0**, lavrado contra a empresa **INBRANDS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$36.255,51**, com multa de 70% sobre R\$8.16214 e 100% sobre R\$28.093,37, previstas no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios, na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2016.

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO / RELATORA

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA