

**A. I. N°** - 207494.0005/15-2  
**AUTUADO** - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.  
**AUTUANTE** - REGINALDO CÂNDIDO DE MEDEIROS FILHO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 01/07/2016

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0124-03/16

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO INDEVIDO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. É vedada a utilização de crédito fiscal nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OMISSÃO DE ENTRADAS TRIBUTÁVEIS. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. c) OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. O autuado não traz aos autos elementos com o condão de elidir qualquer das infrações. Infrações subsistentes. Rejeitada preliminar de nulidade arguida. Indeferido pedido de perícia. Negado pedido de redução ou cancelamento de multas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 16/12/2015, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$138.047,00, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

**1** – 01.02.06. utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária no mês de maio de 2011, no valor de R\$9.832,08, acrescido da multa de 60%;

**2** - 07.01.02. efetuou recolhimento a menos de ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, por erro na aplicação da MVA, calculou o imposto aplicando o percentual de 43% na aquisição de calçados, quando o correto seria 55% para entradas oriundas do Sul/Sudeste e 48% para aquisições do nordeste, nos meses de abril a dezembro de 2011, no valor de R\$73.189,77, acrescido da multa de 60%;

**03. 04.05.05** - falta de recolhimento do imposto, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em consideração para cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, o das entradas tributáveis, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no ano de 2010, no valor de R\$20.893,74, acrescido da multa de 100%;

04. 04.05.09 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no ano de 2010, no valor de R\$6.338,28, acrescido de multa de 60%;

05. 04.05.02 - falta de recolhimento do imposto relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no ano de 2011, no valor de R\$27.793,13, acrescido da multa de 100%.

O autuado impugna o lançamento às fls.97/154 e 215/272. Diz estar representado por seus advogados com endereço profissional na Avenida Brasil, n. 506, Jardim América, São Paulo-SP onde deverão receber em conjunto todas as intimações e notificações, sob pena de nulidade. Vem apresentar impugnação contra o Auto de Infração, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Sintetiza os fatos que originaram o presente lançamento de ofício. Diz que o crédito tributário exigido não merece prosperar, de modo que o referido auto de infração deve ser desconstituído, com base nos motivos de fatos e razões de direito a seguir delineados.

Transcreve os dispositivos legais utilizados pela fiscalização como fundamento para cada uma das infrações, arguindo a nulidade do auto de infração. Sobre a matéria transcreve o art. 142 do CTN e art. 18 do RPAF/99. Afirma que o agente administrativo, ao proceder ao lançamento, constituindo o crédito tributário tornando-o líquido e certo, deve determinar a matéria tributável, consignando de forma precisa e específica, as normas tributárias incidentes no caso concreto.

Entende que no presente caso, a autoridade fiscal, lançou mão de uma fundamentação jurídica imprecisa e confusa, posto que invocou um emaranhado de dispositivos normativos, que disciplinam situações diferentes, autônomas e que, em muitos casos, são conflitantes.

Comenta que os enunciados normativos consignados no lançamento tratam dos mais variados tipos de operação, com diversas espécies de produtos, estabelecem os mais diferentes métodos de apuração da base de cálculo de ICMS, prescreve variadas alíquotas e determinam as mais distintas obrigações acessórias.

Diz que o Auto de Infração apresenta fundamentação genérica, porquanto não aponta um enquadramento normativo específico para o caso concreto: não há menção específica a legislação tributária, determinando em que se arrimou para apurar a base de cálculo e a alíquota da obrigação tributária.

Destaca que apesar de o Fisco ter imputado multa no valor correspondente a 100% do imposto devido, na “infração 03” e “infração 05”, com base no inciso III, do artigo 42, da Lei n. 7.014/96, não estabeleceu em qual das diversas alíneas, as infrações supostamente cometidas pela Impugnante estariam enquadradas, o que viola o direito de defesa, na medida em que não é dado ao contribuinte o direito de saber o dispositivo legal que hipoteticamente teria violado.

Nota, ainda, que a autoridade fiscal, ao lavrar o lançamento de ofício, também não apontou, em nenhuma das infrações, os dispositivos legais que supostamente lastreiam a cobrança do tributo, notadamente no que diz respeito à base de cálculo e à alíquota incidentes. Sobre o tema cita doutrina e jurisprudência.

Frisa que não bastasse deixar de apontar o dispositivo normativo específico, em que se baseou para calcular o *quantum debeatur*, a Autoridade não demonstrou o critério, o método, a forma de

apuração da base de cálculo do débito fiscal, de modo que não é possível identificar como foi calculado imposto devido. Volta a citar jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça afirmando que cabe ao Fisco, ao lavrar o auto de infração, esclarecer a metodologia de que se valeu para apuração do valor devido.

Argumenta sobre a necessidade de demonstração, de forma clara e compreensiva, do método de apuração da base de cálculo, matéria pacificada no âmbito do Conselho da Fazenda Estadual (“CONSEF”), inclusive com a edição de súmula nº 01. Sobre o tema, transcreve precedentes nas decisões do CONSEF.

Ressalta que, no caso em descortino, apesar de a Autoridade Fiscal ter entregado à Impugnante um chamado “Demonstrativo de Débito”, não expôs a forma, o modo, o procedimento como se chegou àquele montante. Reclama da falta da dedução dos créditos de ICMS referentes às operações anteriores de entrada de mercadoria no estabelecimento, dizendo que a Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, parágrafo 2º, determinou que o ICMS seria não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Sobre a matéria transcreve jurisprudência.

Entende que ante a deficiência na fundamentação legal do lançamento, bem assim, como em virtude da falta de demonstração do método utilizado para apuração da base de cálculo, o crédito tributário é nulo, merecendo ser desconstituído.

Afirma que a autoridade fiscal sustentou que a Impugnante teria se apropriado indevidamente de créditos de ICMS relativos à devolução de mercadoria (CFOP 1201), que seria operação que não daria direito ao mencionado crédito. Assevera que o argumento da Fiscalização não se sustenta.

Cita a Constituição Federal, artigo 155, II, § 2º, que sobre o ICMS, determina que esse imposto será não-cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Por sua vez, a Lei Complementar n. 87/96, disciplinando o regime de compensação de ICMS, estabelece o mesmo princípio no art.25. Expõe sobre a técnica da não-cumulatividade do imposto, afirmando que esta se operacionaliza por meio da compensação entre os créditos e os débitos, realizada pelo próprio contribuinte, recolhendo-se o saldo devedor, quando for o caso, ou transferindo-se para o período seguinte o saldo credor que porventura existir. Sobre a matéria cita ainda o art. 93 do RICMS/97.

Conclui ser o crédito de ICMS relativo à operação de devolução de mercadoria legítimo, razão por que a exigência fiscal relativa à “infração 01” não pode prosperar.

Sobre o ICMS observa que os institutos consagrados na norma constitucional (operação, circulação e mercadoria) não podem ser analisados de forma isolada. Ao contrário, em razão de suas interligações e de suas complementações semânticas, devem ser apreciados de maneira conjunta, de forma sistemática. Discorre sobre a hipótese de incidência do ICMS, institutos e elementos para que haja exação desse imposto.

Sustenta que transferências de materiais realizadas entre estabelecimento de um mesmo contribuinte, ainda que situados em Estados distintos - como ocorreu no caso em descortino, não se enquadram na materialidade do ICMS, porquanto os referidos bens, além de não se tratarem de mercadoria, na medida em que não são objetos de mercancia, não circularam, pois continuou sob a titularidade de um mesmo contribuinte. Para reforçar seu entendimento reproduz a Súmula 166 do STJ.

Conclui que a Autoridade Fiscal, ao imputar débito ao Impugnante sob a alegação de que recolheu ICMS a menor nas operações de transferência entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte (CFOP 2409), incorre em absoluta desvalia jurídica, na medida em que, nesse caso, não há a circulação de mercadoria, impossibilitando, pois, a cobrança do aludido imposto. Assim, o débito fiscal relativo à “infração 02”, não merece prosperar, devendo ser desconstituído.

Diz que após a exaustiva tentativa de conferir os valores que serviram como base de cálculo para o lançamento, verifica que a fiscalização utilizou-se de presunções para efetuar os lançamentos, pois: (i) exige, de forma antecipada, o recolhimento do ICMS supondo a futura ocorrência de fato gerador; e (ii) supõe a omissão de saída de mercadoria e omissão de registro de entrada, com base em frágil levantamento quantitativo de estoque.

Entende que as infrações 03 a 05 tratam-se de uma tributação por meio de presunção, amplamente repugnada pela doutrina pátria por padecer de vícios insanáveis, uma vez que não se coadunam com as disposições do artigo 5º da Constituição da República. Cita Geraldo Ataliba. Comenta que pelos próprios princípios que regem a Administração (principalmente os da motivação e legalidade), para lançar o imposto é necessário que a autoridade fiscal comprove a ocorrência do fato gerador, a fim de se determinar o montante do tributo devido. Sobre o tema cita lições de José Artur Lima Gonçalves.

Frisa que num sistema tributário como o brasileiro, em que há rígida atribuição constitucional de competências para tributar, a presunção legal de ocorrência de um fato gerador é inadmissível, pois não se pode exigir tributo sem a ocorrência do fato gerador correspondente.

Pede que seja cancelado integralmente o auto de infração.

Afirma que caso não se entenda pelo integral cancelamento das multas ora questionadas, o que admite apenas para argumentar, ressalta que as supostas irregularidades apontadas no auto de infração, não foram praticadas por dolo ou má-fé, tanto é que em nenhum momento isso foi alegado pela fiscalização. Por essa razão, requer a observância do disposto no § 7º do artigo 42 da Lei n. 7.014/96. Transcreve Acórdão deste CONSEF neste sentido. Pede o cancelamento das multas objeto das penalidades do auto de infração ou, ao menos, a sua redução. Assegura que ao menos as multas impostas deverão ser revistas, porque nitidamente confiscatórias.

Aduz que quando se trata da imposição de multas pelo descumprimento de obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, a atividade administrativa deve ser revestida de zelo ainda maior no que se refere à adequação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de se cometerem injustiças. Sobre o tema reproduz doutrina e jurisprudência.

Argumenta que mesmo que se entenda que as multas cominadas à Impugnante estejam fundamentadas em dispositivo legal estadual é certo que esta não deve ser mantida, sendo imperativo a este julgador dar à lei, aplicação que fielmente observe princípios constitucionais norteadores do sistema jurídico, notadamente os princípios: da capacidade contributiva, do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requer o cancelamento integral do Auto de Infração, protesta provar o alegado mediante todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela produção de prova técnico-pericial, pela juntada posterior de documentos. Requer, por fim, que todas as intimações sejam realizadas em nome da Impugnante, no seu endereço, bem como em nome de seus advogados, no Gaudêncio McNaughton advogados, A/C Dr. Charles William McNaughton, estabelecido na Av. Brasil, 506, Jardim América, São Paulo-SP, CEP 01430-000.

O autuante presta a informação fiscal fls.327/338 (volume II). Transcreve as infrações imputadas ao contribuinte. Sintetiza as alegações defensivas. Afirma que todas as irregularidades constantes do Auto de Infração estão devidamente respaldadas nos dados constantes dos arquivos magnéticos enviados pela empresa à SEFAZ que foram confrontados com as notas fiscais de Entradas e Saídas de mercadorias e os dados escriturados nos livros fiscais, ou seja, todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal que foram arrecadados pela fiscalização e devidamente analisados.

Sobre a nulidade argüida, afirma que os argumentos não procedem, uma vez que a fundamentação específica das infrações está enquadrada de acordo com as normas que regem o RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e as multas aplicadas com base na Lei nº. 7.014/96,

enquadramentos estes, apresentados pelo SEAI – Sistema de Emissão de Auto de Infração da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, desenvolvido pela DTI - Departamento de Tecnologia da Informação sob a responsabilidade da GEAFI – Gerência de Automação Fiscal.

Assevera que não procedem também, as alegações de que o Fisco não estabeleceu em qual das diversas alíneas do inciso III, do artigo 42, da Lei nº. 7.014/96, as infrações 03 e 05 estariam enquadradas. Diz que na própria fundamentação constante no Auto de Infração, se encontra expresso que estas infrações foram apuradas com base no levantamento quantitativo de estoques, que é uma das ocorrências para aplicação da multa de 100% tipificada no art. 42, inciso III, alínea "g" da citada Lei, conforme transcreve. Aduz que também, não é previsto no levantamento quantitativo de estoque, dedução dos créditos de ICMS referentes às operações anteriores de entrada de mercadorias no estabelecimento.

Sobre a alegação defensiva de que o crédito fiscal do ICMS relativo à devolução de mercadorias CFOP 1201, teria sido desconsiderado pela autuação, afrontando dessa forma, o princípio da não-cumulatividade, frisa que os argumentos apresentados não podem prosperar, uma vez que, como está demonstrado no Auto de Infração e no Demonstrativo (fls. 07 a 09 do PAF) e CD-R (fl.89 do PAF), a Autuada se utilizou de créditos fiscais quando da devolução (CFOP 1201) de produtos enquadrados no regime da Substituição Tributária (Chuteiras, Sandálias, Tênis) que tiveram saídas sem o débito de imposto.

Afirma que a legislação do Estado da Bahia veda a utilização de créditos fiscais de produtos enquadrados no regime da Substituição Tributária, conforme art. 97, inciso IV, alínea "b" do RICMS/BA. Lembra que a Autuada não contestou a utilização indevida do crédito fiscal nas aquisições (CFOP 2102) dos produtos enquadrados no Regime da Substituição Tributária constantes desta infração.

Sobre a infração 02, diz que a autuada entende que para que haja a efetiva incidência do ICMS, é imperioso que a operação seja relativa à circulação e que transfira a titularidade de mercadorias. Dessa forma, transferências de materiais realizadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte - ainda que situados em Estados distintos - como ocorreu no caso em descritivo, não se enquadrariam na materialidade do ICMS.

Rebate tal argumento dizendo que a alegação da Autuada não procede, uma vez que não tem base legal e o fato está dentro da legislação do ICMS do Estado da Bahia/RICMS/97, conforme prevê o art. 2º inciso I, que reproduz.

Frisa que a irregularidade apurada nesta infração se deu por ter o contribuinte utilizado MVA equivocada, pois aplicou MVA de 43% nas transferências (CFOP 2409) de produtos enquadrados no regime da Substituição Tributária do Sul/Sudeste no período de maio a dezembro de 2011, quando a MVA devida seria de 55%.

No que tange às infrações 03 a 05, afirma que mais uma vez, os argumentos apresentados pela Autuada não procedem e mostra que a defesa não conhece a legislação do estado da Bahia, ao alegar que a fiscalização utilizou-se de presunções para efetuar os lançamentos, pois exige, de forma antecipada, o recolhimento do ICMS supondo a futura ocorrência de fato gerador.

Explica que as infrações 02 e 04 constantes do Auto de Infração se referem ao regime da Substituição Tributária que está previsto na legislação do ICMS do estado da Bahia – RICMS/97 no artigo 371, portanto não procedem tais argumentações.

Sustenta que todo o procedimento do levantamento quantitativo de estoque está baseado nas informações prestadas nos arquivos magnéticos enviados pela autuada à SEFAZ, sustentado nas normas que estão previstas no Convênio SINTEGRA nº 57/95 e os artigos 683 a 712-C do RICMS/97, e pelas orientações previstas no Manual de Orientação para Usuários de Processamento de Dados – Convênio 57/95.

Salienta que a auditoria de estoque é uma metodologia de fiscalização na qual, através de dados da própria escrita fiscal do contribuinte, se apura a consistência da movimentação quantitativa das espécies de mercadorias, considerando o estoque inicial declarado de uma determinada mercadoria, o qual é acrescido das quantidades entradas no exercício e deduzido das quantidades existentes no estoque final, apurado através de inventário físico declarado pelo sujeito passivo, na maioria das vezes, no último dia do mesmo exercício para, em seguida, apurar as saídas reais e compará-las com as consignadas nas notas fiscais de saídas, concluindo pela existência de exatidão ou de diferenças de estoques.

Conclui que conforme exposto, a fiscalização do estado da Bahia não exigiu o recolhimento de ICMS de forma antecipada e não supôs a omissão de saída e entrada com base em precário levantamento quantitativo de estoque.

Quanto à legação defensiva de que não houve dolo ou má fé, assevera que em nenhum momento a fiscalização duvidou da boa-fé da Autuada, o que se verifica nas infrações apuradas é que houve equívoco na interpretação da legislação do ICMS do estado da Bahia.

Sobre a alegação de confiscatoriedade das multas aplicadas, diz que não tem fundamento, uma vez que o percentual das multas está de acordo com a legislação do ICMS do Estado da Bahia - Lei 7014/96.

No tocante ao pedido de cancelamento integral do Auto de Infração, frisa que abraçar os argumentos expostos pela Autuada, significa ao final, desconstituir todas as normas tributárias que regem a legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Finaliza afirmando que a autuação está de acordo com as normas que regem o ICMS e considerando que as razões apresentadas pela autuada não têm fundamento, o auto de infração é totalmente procedente.

## **VOTO**

No presente lançamento está sendo exigido ICMS em decorrência de 05 (cinco) infrações à legislação tributária, devidamente relatadas na inicial, todas impugnadas pelo autuado e que serão apreciadas conforme segue.

O defendente arguiu nulidade do lançamento fiscal alegando que o auto de infração possui fundamentação jurídica imprecisa e confusa, posto que invocou diversos dispositivos normativos que disciplinam situações diferentes e autônomas. Disse que os enunciados normativos tratam de variados tipos de operações, com diversas espécies de produtos, diferentes métodos de apuração da base de cálculo de ICMS, e variadas alíquotas, determinando as mais distintas obrigações acessórias.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a fiscalização flagrou o autuado no cometimento de 05 (cinco) diferentes e autônomas infrações à legislação tributária, tendo como consequência a lavratura do auto de infração em análise, portanto é legítimo que o lançamento fiscal esteja fundamentado em pelo menos cinco dispositivos diferentes da legislação aplicável à matéria. A fundamentação jurídica que dá suporte à autuação está precisa e se encontra expressa no corpo do auto de infração. O método de apuração da base de cálculo e as respectivas alíquotas aplicadas estão explicitadas nos demonstrativos que sustentam cada infração, fls. 7 a 9, infração 01, fls. 10 a 19 infração 02, fls. 20 a 88 infrações 03, 04 e 05. O autuado recebeu os citados demonstrativos conforme faz prova documento fl.90.

Em verdade, os dispositivos do regulamento considerados infringidos pelo contribuinte foram indicados claramente no Auto de Infração, bem como os dispositivos legais referentes às multas indicadas.

Registro que ainda que houvesse erro na indicação de dispositivos regulamentares, o que no presente caso não ocorreu, não implicaria nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF/99, visto que a indicação de dispositivo regulamentar 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.

O defensor também alegou que apesar de o Fisco ter imputado multa no valor correspondente a 100% do imposto devido, na “infração 03” e “infração 05”, com base no inciso III, do artigo 42, da Lei n. 7.014/96, não estabeleceu em qual das diversas alíneas, as infrações estariam enquadradas, o que teria violado o seu direito de defesa.

Ao contrário da alegação do autuado, entendo que não houve cerceamento de defesa, visto que pela descrição dos fatos a que se referem as infrações 03 e 05, se verifica claramente que a alínea aplicável é uma das hipóteses de incidência expressa no inciso III do artigo 42 do citado diploma legal, portanto não acato a alegação defensiva.

Conforme esclareceu o autuante na informação fiscal, as irregularidades constatadas durante a ação fiscal estão devidamente respaldadas nos dados constantes dos arquivos magnéticos enviados pela empresa à SEFAZ que foram confrontados com as notas fiscais de Entradas e Saídas de mercadorias e os dados escriturados nos livros fiscais, ou seja, todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal que foram arrecadados pela fiscalização e devidamente analisados.

Verifico, portanto, que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações, estando devidamente caracterizados as infrações, o infrator, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo, as alíquotas, os dispositivos infringidos e a indicação da multa aplicável, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Os autos estão devidamente instruídos, não existindo lacunas, contradições ou obscuridades que ensejam a necessidade de esclarecimento técnico. Indefiro, portanto, o pedido de perícia técnica, visto que existem nos autos todos os elementos necessários ao convencimento dos julgadores, com fulcro no art. 147, II, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, a infração 01 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária no mês de maio de 2011. Esta exação está em conformidade com o art. 9º da Lei 7.014/96: *“ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei”*.

O impugnante alegou, ser o crédito fiscal glosado, referente à operações de devolução de mercadorias, portanto legítimos, razão pela qual a exigência fiscal relativa à “infração 01” não poderia prosperar.

Por outro lado, na informação fiscal, o autuante afirmou que, como está demonstrado no Auto de Infração e no demonstrativo (fls. 07 a 09 do PAF), a Autuada se utilizou de créditos fiscais quando da devolução (CFOP 1201) de produtos enquadrados no regime da Substituição Tributária (Chuteiras, Sandálias, Tênis) que tiveram saídas sem o débito de imposto. Lembrou que a Autuada não contestou a utilização indevida do crédito fiscal nas aquisições (CFOP 2102) dos produtos enquadrados no Regime da Substituição Tributária constantes desta infração.

No caso de devoluções de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária a análise pode ser feita sob dois aspectos.

No primeiro, a devolução se dá na fase de comercialização das mercadorias pelo contribuinte, nas operações de vendas a seus clientes. Neste caso, não há que se falar em utilização de crédito fiscal, em respeito ao já citado art. 9º da Lei 7.014/96, que estabelece o encerramento da fase de tributação, pois as mercadorias saíram sem débito do imposto.

O segundo aspecto ocorre nas hipóteses de devolução de mercadorias recebidas com imposto retido. Aqui, existe previsão regulamentar para que se dê legitimidade a operação e possibilite o ressarcimento do ICMS, com regramento próprio disposto no art. 368 do RICMS/97, vigente à época, abaixo transscrito:

*Art. 368. Nas hipóteses de devolução ou de desfazimento de negócio relativo a mercadorias recebidas com imposto retido e nos demais casos em que houver necessidade de fazer-se o ressarcimento do imposto retido, já tendo este sido recolhido, adotar-se-ão os seguintes procedimentos:*

*I - o adquirente emitirá Nota Fiscal para acompanhar as mercadorias a serem devolvidas ao fornecedor, calculando o imposto correspondente à saída em função da mesma base de cálculo e da mesma alíquota constantes na Nota Fiscal de origem, total ou parcialmente, conforme o caso;*

*II - a Nota Fiscal emitida na forma do inciso anterior terá como natureza da operação "Devolução" ou "Desfazimento do negócio", conforme o caso, devendo ser feita anotação, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", acerca do número, da série e da data da Nota Fiscal de origem;*

*III - visando à compensação do imposto:*

*a) o remetente estornará o débito fiscal correspondente à Nota Fiscal referida no inciso I no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS;*

*b) para efeito de ressarcimento do imposto anteriormente retido, o remetente emitirá outra Nota Fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do respectivo fornecedor que tenha retido originariamente o imposto, contendo as seguintes indicações, nos campos próprios, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto (Convenio ICMS 56/97):*

Analizando os elementos que compõem o presente PAF, observo que o autuado em nenhum momento faz prova de que procedeu em consonância com o dispositivo acima transscrito, o que daria legitimidade à utilização dos créditos fiscais que, neste caso, foi corretamente glosado pela fiscalização. Infração mantida.

A infração 02 refere-se a recolhimento a menos de ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

O Autuante em informação fiscal disse que o autuado calculou o imposto aplicando de forma equivocada, o percentual de MVA de 43% na aquisição de calçados, quando o correto seria 55% para Entradas oriundas do Sul/Sudeste e MVA de 48% para aquisições do Nordeste, nos meses de abril a dezembro de 2011.

O autuado contestou a referida infração, sob o argumento de que ao imputar débito ao Impugnante sob a acusação de que recolheu ICMS a menor nas operações de transferência entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte (CFOP 2409), a infração seria improcedente, na medida em que, nesse caso, não haveria circulação de mercadoria, devendo a "infração 02", ser desconstituída.

Observo que este item do auto de infração, conforme claramente relatado na descrição dos fatos, exige do sujeito passivo, a parcela recolhida a menos, a título de substituição tributária nas aquisições interestaduais de calçados, que o próprio autuado realizou de forma equivocada, ao utilizar percentual de MVA diverso daquele determinado pela Lei, no cálculo para apuração do imposto, de acordo com demonstrativos fls.10 a 19. Neste caso, não faz o menor sentido, alusão a não incidência de ICMS em caso de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da

mesma empresa, porque a irregularidade apontada versa sobre cálculo do ICMS substituição tributária de forma equivocada. Infração caracterizada.

As infrações 03, 04 e 05 tratam de falta de recolhimento do imposto, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em consideração para cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, o das entradas tributáveis, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no ano de 2010 (infração 03); falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no ano de 2010, (infração 04) e falta de recolhimento do imposto relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no ano de 2011 (infração 05).

O autuado não contesta objetivamente qualquer destas irregularidades. Tendo recebido o demonstrativo analítico referente a apuração destas infrações, não rebateu os cálculos ali registrados, nem apontou erros no levantamento fiscal, limitando-se a alegações subjetivas como: (i) exige-se, de forma antecipada, o recolhimento do ICMS supondo a futura ocorrência de fato gerador; (ii) supõe-se a omissão de saída de mercadoria e omissão de registro de entrada, com base em frágil levantamento quantitativo de estoque; (iii) as infrações 03 a 05 tratam-se de uma tributação por meio de presunção.

Observo que, de fato, a infração 03 foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques e está amparada no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, “*o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como, a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção*” (**grifo nosso**).

Estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao impugnante o ônus da prova, trazendo aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos. A infração 04 é decorrente da infração 03, por se tratar de omissões de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sendo cobrado o recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal.

Quanto à irregularidade estampada na infração 05, não se trata de presunção, pois a diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários

inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

O art. 60, § 1º, do RICMS/97 determina que na apuração da base de cálculo, quando forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

A Portaria nº 445/98, que disciplina o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece no art. 10, que no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, (Infração 04) apurados na forma prevista no art. 10, I, “b” daquela Portaria.

Com a entrega ao contribuinte de todas as peças processuais da Auditoria de Estoque, contendo, pormenoradamente, cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas com o rigor recomendado na Portaria 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente as operações objeto do levantamento, o autuado, de posse dos elementos que sustentaram as omissões, optou por não fazer contestações em relação às quantidades apuradas com divergências ou em relação ao preço médio consignado no levantamento fiscal.

Neste caso, não existe reparo a ser feito nos valores do imposto apurado e concluo que no caso em análise, o levantamento fiscal reflete as normas da Lei 7.014/96 do RICMS/BA e da Portaria 445/98.

O defensor reclamou da falta da dedução dos créditos de ICMS referentes às operações anteriores de entradas de mercadoria no estabelecimento.

Observo não assistir razão ao autuado, visto que no levantamento fiscal fl.57, verifica-se claramente que o autuante considerou o crédito fiscal inerente as operações realizadas pelo autuado na apuração do imposto devido.

Noto que em ação fiscal, o autuante constatou omissões de operações de entradas e saídas de mercadorias apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, que resultaram na exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, que se constitui em presunção legal de omissão de saídas prevista na Lei 7.014/96 e se configura na falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentação fiscal exigível (infração 03), conforme art.13, inciso II, da Portaria 445/98.

Observo também, ser devido o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 04), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

O contribuinte de posse dos demonstrativos do levantamento fiscal, não comprovou a emissão dos documentos fiscais relativos às mercadorias objeto da imputação, e que constam nos mencionados levantamentos realizados, e não apontou objetivamente, nem comprovou erros numéricos relacionados aos demonstrativos elaborados pela Fiscalização. Dessa forma, entendo que são subsistentes as infrações 03, 04 e 05 deste auto de infração.

O defensor alegou que as supostas irregularidades apontadas no auto de infração, não foram praticadas por dolo ou má-fé, por essa razão, requereu a observância do disposto no § 7º do artigo 42 da Lei n. 7.014/96.

Sobre este pleito, observo que esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de

obrigação principal, somente podendo apreciar pedidos relativamente a obrigações acessórias a teor do artigo 158 do RPAF/99.

Quanto ao argumento do impugnante de que não deve prevalecer as multas indicadas no Auto de Infração por serem inconstitucionais e assumirem caráter confiscatório com base nos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade e da capacidade contributiva, não acolho a referida pretensão, visto que a imposição fiscal em exame decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, sendo vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos preconizados pelo art. 167 do RPAF-BA/99.

Quanto ao pedido de que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas aos seus advogados no Gaudêncio McNaughton advogados, A/C Dr. Charles William McNaughton, estabelecido na Av. Brasil, 506, Jardim América, São Paulo-SP, CEP 01430-000, onde deverão receber em conjunto todas as intimações e notificações, sob pena de nulidade, observo não existir óbice a que a Secretaria deste CONSEF atenda ao referido pleito.

Contudo, registro que o não atendimento da solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência de atos do processo ao contribuinte, estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207494.0005/15-2**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 138.047,00**, acrescido das multas de 60% sobre R\$89.360,13, e de 100% sobre R\$48.686,87 previstas no art. 42 incisos VII "a" e II, "d" III, alínea "g" do da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR