

A. I. N° - 129712.0003/15-6  
AUTUADO - MARISA LOJAS S.A.  
AUTUANTES - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS FERREIRA e MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLCIAÇÃO - INTERNET: 28/09/2016

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0153-01/16**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. No presente caso a diferença de maior expressão monetária foi referente à omissão de saídas. 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. Autuado aponta a existência de equívocos no levantamento que foram acatados pelas autuantes quando da informação fiscal. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infração reconhecida. **c)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO, RELATIVA A MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DEVIDAMENTE REGISTRADA NA ESCRITA FISCAL COM SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA NORMALMENTE. Alegações defensivas foram parcialmente acolhidas pelas autuantes na informação fiscal. Foram refeitos os cálculos e reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **b)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL, REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO E DEVIDAMENTE REGISTRADAS NA ESCRITA FISCAL COM SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA NORMALMENTE. Alegação defensiva de que pagou o imposto na saída não elide a autuação. Infração subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO

INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedada a utilização de crédito fiscal, pelo adquirente, das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária. Autuação elidida parcialmente. Autuantes na informação fiscal refizeram os cálculos, entretanto, incluíram indevidamente os valores excluídos da infração 4. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo não pode ser modificado ou agravado, em respeito aos princípios da segurança jurídica, da imodificabilidade do lançamento. Neste sentido estabelece o artigo 146 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66). O Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, preservando a estabilidade das relações jurídicas; a certeza e a segurança; além do devido processo legal e ampla defesa do contribuinte; estabelece que ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, nos termos do seu art. 156. Excluídos de ofício os valores lançados indevidamente referentes às operações realizadas com o CFOP 1202. Infração parcialmente subsistente. **b)** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Conforme consta no demonstrativo elaborado pelas autuantes denominado “Crédito indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição”, o autuado lançou o crédito fiscal referente à aquisição de bens do ativo imobilizado integralmente, isto é, sem observar as disposições do RICMS/BA que admite o creditamento em cada mês à razão de 1/48 avos. Infração subsistente. Não acolhidas às nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14/12/2015, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$553.452,49, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. 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 entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$391.462,04, acrescido da multa de 100%;
2. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2011, sendo exigido

ICMS no valor de R\$1.507,81, acrescido da multa de 60%;

3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.597,11, acrescido da multa de 100%;
4. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente, sendo exigido o valor de R\$64.573,75, correspondente ao percentual de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente. Período de ocorrência: janeiro, março, maio, junho, setembro a dezembro de 2011, março, maio julho a dezembro de 2012;
5. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas à comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente, sendo exigido o valor de R\$36.406,55, correspondente ao percentual de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente. Período de ocorrência: abril, junho, agosto a outubro de 2011, abril, agosto e dezembro de 2012;
6. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.884,42, acrescido da multa de 60%;
7. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$45.184,50, acrescido da multa de 60%;
8. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a transferência interestadual de bem do ativo imobilizado, no mês de agosto de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$6.836,31, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls.245 a 291 dos autos). Inicialmente, indica como endereço profissional a rua Estados Unidos, 322, Jardim América, São Paulo/SP, CEP 01427-000 onde receberá em conjunto todas as intimações e notificações. Após, discorre sobre os fatos infracionais que lhe foram imputados.

Em caráter preliminar, informa que não obstante não concorde com o teor constante no presente Auto de Infração optou em realizar o pagamento dos itens 2, 3 e 6, como comprovam as anexas guias de recolhimento (doc. 03). Acrescenta que desse modo, a impugnação será adstrita apenas às infrações 1, 4, 5, 7 e 8.

Em face disso, requer a extinção do crédito tributário com base no artigo 156, inciso I, do CTN, determinando-se o cancelamento das respectivas exigências fiscais, no que tange às infrações reconhecidas.

Argui a ocorrência da decadência relativamente à infração 1. Alega que a Fiscalização considerou a data da ocorrência do fato gerador em 31/12/2010, entretanto, pelo teor da infração que lhe está sendo imputada, diz não restar dúvidas que se tratam de supostas omissões de saídas durante o ano de 2010.

Sustenta que considerando que a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 22/12/2015, não existem dúvidas da ocorrência do instituto da decadência do direito ao lançamento, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, conforme entendimento pacificado pela 1ª Seção do E. STJ.

Frisa que segundo entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Agravo Regimental

nos Embargos de Divergência nº 1.199.262 - MG em ocorrendo crédito indevido, ou até mesmo qualquer outro fato jurídico, que acarrete pagamento a menos de ICMS, o prazo decadencial que deve ser aplicado é o do artigo 150, §4º do CTN, ou seja, de 5 (cinco) anos a partir do fato gerador do tributo, principalmente como ocorre nos presentes autos onde houve pagamento de ICMS, embora possa ter sido a menos se admitida a infração imputada.

Destaca que foi exatamente nestes termos que se posicionou a 1ª Seção do E. STJ, em sede de recurso repetitivo, no julgamento supramencionado. Neste sentido, reproduz a ementa do referido Acórdão.

Salienta que, no presente caso, verifica-se que em nenhum momento se questionou a completa falta de pagamento de ICMS nos períodos de apuração em questão.

Diz que, desse modo, conclui-se que o crédito tributário objeto do ano de 2010 está decaído e, portanto, extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e 156, incisos V e VII, ambos do CTN.

Ressalta que não se alegue qualquer aplicação supletiva do artigo 173, inciso I, do CTN, haja vista que no caso em tela inexiste qualquer situação que pudesse ensejar uma fraude ou simulação, uma vez que todos os documentos fiscais foram emitidos e escriturados conforme legislação vigente, a demonstrar a sua lisura, e tanto é verdade que o próprio relato da infração consta a informação de que foram acessadas as informações fiscais da empresa.

Acrescenta que nem mesmo o § 3º do artigo 938 do antigo RICMS/BA é suficiente para salvar a autuação, haja vista tratar-se de nítida presunção legal, com o único intuito de favorecimento ao erário, uma vez que a fiscalização tem todos os meios contábeis para verificar quando supostamente teria ocorrido a suposta omissão de saídas. Assim, não se justifica alegar que teria sido “*impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato*”, unicamente com o intuito de se prorrogar a suposta ocorrência do fato jurídico.

Assinala que por se tratar matéria de ordem pública, a decadência deve ser reconhecida a qualquer tempo pelo órgão jurisdicional competente para sua análise, competindo ao CONSEF conhecer e seguir a nova orientação tecida pelo STJ relativamente à decadência, reconhecendo a extinção do crédito tributário no presente caso, o que requer.

Reporta-se sobre o mérito.

Relativamente à infração 1, alega a inexistência de omissão. Afirma que não há como prosperar a exigência fiscal. Primeiro, em razão de se tratar de uma empresa varejista, onde todas as operações de vendas são acompanhadas do respectivo cupom fiscal; Segundo, em face de a própria capitulação da infração ser confusa e falha, pois como poderia ter havido omissão de saídas, se logo em seguida a fiscalização alega uma falta de registro de entradas “com valor inferior ao das saídas”? Indaga como foi obtido um valor “inferior ao das saídas”. Diz que a única resposta plausível é porque existiram a emissão dos documentos fiscais, o que faz cair por terra a infração em questão. Assevera que tais fatos já demonstram a fragilidade da autuação.

Observa que o levantamento quantitativo por espécies de mercadorias do estoque é um procedimento permitido pela legislação de vários Estados federados para apurar possíveis omissões de receitas (omissões de entradas e omissões de saídas) decorrentes da comercialização de produtos não escriturados pelo contribuinte do ICMS, desde que respeitados todos os princípios basilares da incidência desse imposto. Acrescenta que no caso específico do Estado da Bahia, o referido procedimento encontra-se positivado por meio dos artigos 60 e 936 do antigo RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97 – vigente à época dos fatos jurídicos), bem como na Portaria nº 445, de 1998, que trata sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Ou seja, o ordenamento jurídico em análise estabelece uma presunção de que houve circulação de mercadorias não tributadas pelo ICMS nos casos em que a fiscalização, por meio de um levantamento quantitativo, encontra diferenças no estoque do contribuinte.

Diz que se trata de uma tributação por meio de presunção legal, que a doutrina pátria afirma ser

inconstitucional, uma vez que o sistema constitucional não admite presunções, como consequência da norma jurídica veiculada por meio do artigo 5º e §4º do artigo 60 (cláusulas pétreas). Até porque, a Fiscalização não pode praticar atos administrativos com critérios difusos ou subjetivos, ou seja, apoiados em meras suposições.

Acrescenta que, uma vez que a presunção “*relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias*”, deve ficar claro que a referida presunção é relativa, podendo ser afastada por provas apresentadas pelo contribuinte ou constituídas em juízo.

Observa que, no caso em tela, a Fiscalização se utilizou do procedimento em questão para presumir uma falta de recolhimento de ICMS, em razão de presunção de operações de saída, pelo fato de ter verificado suposta omissão de entrada. Afirma que, no entanto, além de não ter ocorrido qualquer omissão de entradas, inclusive porque se trata de operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a jurisprudência mais atual veda a cobrança do imposto pela simples presunção dessa omissão (de entrada).

Afirma que não basta apenas a presunção de que ocorreram saídas sem a emissão de documentos fiscais, haja vista que mister se faz a comprovação, por outros meios, da efetiva ocorrência de uma operação de circulação de mercadorias, único fato jurídico possível a ensejar o nascimento da obrigação tributária do ICMS.

Alega que caso a Fiscalização constate uma eventual diferença de estoques, tal fato caracteriza mero indício de uma suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Acrescenta que, todavia, esse indício deve ser acompanhado de provas cabais, inclusive contábeis, nos termos do que estabelece a legislação vigente, demonstrativas do ingresso de recursos financeiros que possam comprovar uma saída sem a emissão de documentos fiscais apropriados.

Ressalta que nada disso ocorreu no presente caso. Diz que o próprio relato da infração afirma que a falta de recolhimento de ICMS, relativo a uma suposta omissão de saída de mercadorias tributáveis, decorre da “falta de registro de entrada de mercadorias”.

Salienta que a Portaria nº 445/98, citada inclusive pela própria Fiscalização, ao tratar de omissão de entradas, deixa claro que tal fato não é suficiente para ensejar a cobrança do ICMS. Reproduz os artigos 6º e 7º, da referida Portaria.

Acrescenta que a referida norma estabelece que a exigência do ICMS deva ser embasada na falta da contabilização de entradas de mercadorias, que autorizaria a “presunção” da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais. Ou seja, a norma se reporta a operações anteriores, e nunca posteriores.

Diz ainda que, nos termos do artigo 8º da citada Portaria, para a apuração do débito e determinação da base de cálculo do ICMS deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponderá ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie da mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado, fato, inclusive, que não foi observado pela Fiscalização que aplicou uma margem de valor agregado de 25%.

Assevera que não são necessárias grandes digressões, para se verificar que o trabalho fiscal não seguiu os procedimentos previstos na própria legislação baiana, o que compromete a liquidez do crédito tributário ora exigido.

Alega também que se verifica no artigo 13, inciso I, citado como enquadramento da suposta infração, que no caso de existência tanto de omissão de entradas, como de saídas se o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas, conforme o RICMS/97, art. 60, II, "a", e § 1º, com a multa correspondente a 70%, atualmente 100%, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas (redação do inciso I).

Sustenta que, no presente caso, como consta expressamente no relato da infração, a suposta omissão de saídas somente ocorreu em face da suposta falta de registro de entrada de mercadorias, o que reitera é impossível, haja vista se tratar de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Ou seja, não é o caso de existência de omissões de saídas e nem de entradas, o que demonstra, mais uma vez, o equívoco da Fiscalização na identificação dos fundamentos legais da suposta infração, caracterizando nítido cerceamento de defesa.

Aduz que, além disso, a Fiscalização, ao elencar a multa no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, não mencionou qual das sete alíneas deveria ser considerada, em nítido cerceamento de defesa e sem observar as normas vigentes no RPAF para efetuar o lançamento.

Afirma que em última hipótese o que pretende a Fiscalização é inovar no ordenamento jurídico, “criando” uma nova hipótese de incidência do ICMS, qual seja, a suposta falta de registro de entradas, como pressuposto para a exigência do ICMS, sob o incorreto entendimento de que houve uma subsequente saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais.

Alega que mesmo que se pudesse admitir como válida essa “ficção jurídica”, caberia à Fiscalização demonstrar, de forma cabal, a ocorrência da saída dessas mercadorias, o que não ocorreu no presente caso.

Conclui que em que pese o levantamento realizado pela Fiscalização restará plenamente demonstrado que o mesmo ainda padece de vício, no que se refere ao fundamento do Auto de Infração, quer por não refletir a realidade fática, quer por não estar em consonância com a legislação estadual e constitucional vigentes.

Alega motivação incorreta do Auto de Infração. Reitera que os dispositivos legais que fundamentam o enquadramento da suposta infração apenas tratam sobre datas e cumprimento de obrigações acessórias.

Afirma que nem mesmo o artigo 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/BA/97 pode servir de base para o enquadramento da suposta infração, conforme transcrição que apresenta.

Diz que da primeira análise do dispositivo, verifica-se que ele regulamenta os casos em que há presunção de omissão de saídas ou de prestações enquanto o Auto de Infração imputa a ausência de registro de entrada de mercadorias. Ou seja, verifica-se que, pela leitura do *caput* do mencionado artigo 60, o dispositivo indicado não serve para fundamentar a suposta infração imputada.

Acrescenta que, mesmo que esta Junta de Julgamento Fiscal entenda ser o dispositivo cabível, fato que alega a título meramente argumentativo, verifica-se que o dispositivo imputado, qual seja, a alínea *a* do inciso II do artigo 60 do RICMS/BA, bem como o respectivo § 1º, trata de casos em que há presunção de omissão de saídas e irregularidades no disponível e exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis. Ou seja, verifica-se que, para a aplicação do artigo, é necessária a comprovação de todos esses fatores atuando em conjunto.

Alega que no Auto de Infração em lide a Fiscalização apenas citou a presunção da omissão de entrada, alcançada pelo levantamento quantitativo de estoque que, segundo diz, também não houve, com será demonstrado, mas não se preocupou em demonstrar a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas, ou quaisquer irregularidades no disponível e no exigível uma vez que não conseguiria fazer, pois, de fato, não existe.

Acrescenta que, além disso, analisando-se as planilhas elaboradas pela Fiscalização é possível observar que foram adotados preços médios com a aplicação de uma MVA de 25% onde sequer foi indicado qual dos itens da alínea “a” do inciso II do artigo 60 foi usado pela Fiscalização, cabendo-lhe, novamente, “adivinhar” a regra por ela adotada, para poder se defender de uma infração inexistente. Relembra que a Portaria nº 445/98 veda a aplicação de margem de valor agregado.

Salienta que se não bastasse à vedação expressa para a aplicação da margem de valor agregado, os anexos 88 ou 89 do RICMS/BA/97 não elencam os produtos listados pela fiscalização como sujeitos ao MVA de 25%, razão pela qual, além de se exigir um imposto sem que tenham sido observadas todas as normas já citadas, sem a ocorrência do fato jurídico, ainda se pretende a obtenção de um valor com a aplicação de um MVA não aplicável aos produtos em questão. Ou seja, tudo demonstra a iliquidez e incerteza da presente autuação.

Assevera que nem mesmo os artigos 936 e 938 do RICMS/BA/97 citados pela Fiscalização conseguem salvar o presente lançamento. Reproduz os referidos dispositivos regulamentares.

Indaga onde, no lançamento, está descrito qual foi o roteiro adotado pela Fiscalização e qual dos métodos do artigo 938 foi utilizado.

Afirma que o Auto de Infração, diante de sua fragilidade e não atendimento dos requisitos previstos no RPAF, não apresenta essas respostas, cabendo-lhe “adivinhar” o raciocínio da Fiscalização e analisar a legislação tributária para poder se defender.

Diz que não são necessárias maiores digressões para se concluir pelo nítido cerceamento de defesa que lhe foi imposto, além da fragilidade do Auto de Infração que compromete a sua liquidez e certeza.

Assegura que o Auto de Infração não está corretamente motivado, sendo que a Constituição Federal expressamente veda que obrigações pecuniárias sejam constituídas e cobradas com base em procedimentos arbitrários ou imotivados.

Assinala que se verifica na motivação dos fatos narrados no Auto de Infração em lide, completa confusão, uma vez que fundamenta em dispositivo legal que não retrata a infração supostamente cometida, e, ainda que pudesse ser aplicado o dispositivo, não houve comprovação dos requisitos exigidos pelo inciso II do citado artigo 60 do RICMS/BA/97, ofendendo, além do princípio da motivação mencionado, também o da legalidade, haja vista que não apontam as autuantes ou subsídios legais suficientes para a caracterização da infração, demonstrando que a fundamentação apresentada pela Fiscalização está errada e não se coaduna com os fatos apurados. Neste sentido, invoca e reproduz ensinamentos de Eduardo Domingos Bottaló.

Conclui que as autuantes aplicaram a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo em “erro de direito”, que segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, é um problema de subsunção, causado quando o enunciado protocolar constituído como fato jurídico busca fundamento numa norma, quando na verdade deveria buscar em outra (§1º e alínea a, do inciso II do artigo 60 do RICMS).

Aduz que conforme comprovado, ao utilizar erroneamente a fundamentação legal imputada, houve claro cerceamento ao direito de defesa, além de falta de certeza e liquidez do lançamento, o qual se verifica a nulidade do presente Auto de Infração.

Assevera que se não bastassem tais argumentos verifica-se, ainda, o erro no cálculo do suposto imposto devido, uma vez que as planilhas que foram apresentadas afrontam claramente, o disposto no artigo 60, II, “a” do RICMS, tomado pela própria Fiscalização como fundamento da suposta infração praticada.

Salienta que da leitura da citada alínea “a”, verifica-se que em se apurando “omissão de saídas”, conforme pretende a Fiscalização, a base de cálculo do ICMS será o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado. Acrescenta que, caso não exista a comercialização da mercadoria no período fiscalizado, será o custo médio unitário constante do inventário final. Se não houve estoque final da mercadoria, o custo médio unitário constante no inventário inicial. Em não havendo estoque inicial, o custo médio das entradas praticadas pelo contribuinte no último mês. Se o preço não for conhecido ou não merecer fé, será utilizado o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça.

Observa que idêntica disposição está prevista na Portaria nº 445/98. Neste sentido, invoca e

reproduz o art. 5º, I, da referida Portaria.

Salienta que as legislações acima citadas sempre se reportam a preços e custo médios sem qualquer citação a aplicação de MVA, como já mencionado no decorrer da impugnação. Alega ainda que, além disso, a Fiscalização utilizou um “preço médio” sem identificar a sua origem.

Sustenta que, desse modo, a Fiscalização aplicou a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo novamente em “erro de direito”.

Conclui que, pelo exposto, resta demonstrada que a cobrança efetivada é nula de pleno direito, motivo pelo qual requer a anulação do Auto de Infração.

Prosseguindo, diz que na hipótese de esta Junta de Julgamento Fiscal entender que o *caput* e o inciso II se aplicam ao presente caso, o que diz admitir a título argumentativo, tendo em vista as evidentes inconsistências anteriormente apresentadas, o Auto de Infração ainda não pode subsistir. Repete que no caso em análise o Auto de Infração questionado utiliza a alínea “a” do inciso II do artigo 60 do RICMS/BA/97 para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria, mas não estabelece/identifica qual dos itens do referido dispositivo legal foi aplicado, sendo que existem 5 (cinco) itens com critérios de mensuração absolutamente distintos, fato que praticamente inviabiliza a defesa por sua parte, além de reiterar a ausência de liquidez e certeza do lançamento questionado. Neste sentido, reproduz decisões em caso de semelhante falta de liquidez e certeza do lançamento, no caso os Acórdãos JJF nº 0174-02/12, CJF Nº 0317-11/09.

Afirma que dessa forma fica, mais uma vez, comprovada a carência de correta motivação do Auto de Infração, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito e tal fato demonstra a iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o seu direito de defesa, maculando de nulidade o Auto de Infração.

Salienta que, além de tudo o quanto já foi exposto, verifica-se que nem mesmo os demais artigos citados pela Fiscalização, no caso art. 936 e § 3º do artigo 938, são suficientes para salvar o trabalho fiscal. Transcreve os referidos artigos.

Observa que a Fiscalização comete o mesmo equívoco já mencionado anteriormente ao citar o artigo 938 do RICMS/BA/97, uma vez que não indica qual o método utilizado para arbitramento da base de cálculo do ICMS. Acrescenta que o artigo em questão elenca sete métodos, sem que a Fiscalização tenha se preocupado em indicar qual desses incisos foi tomado por base, incorrendo, assim, novamente, em nítido cerceamento de defesa e comprometimento da liquidez e certeza do crédito tributário exigido.

Lembra que nos termos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o seu artigo 39, inciso III, estabelece que o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerados como infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta, o que, por tudo o quanto foi demonstrado, não ocorreu no presente caso.

Conclui que sob qualquer ângulo pelo qual se analise a questão, verifica-se que o Auto de infração não tem como prosperar.

Continuando, diz que na remota hipótese desta JJF entender que não deve declarar a nulidade do Auto de Infração, em razão da evidente iliquidez e incerteza do lançamento, no mérito, a acusação imposta também não procede, em razão da inexistência de diferença de estoque.

Afirma que se verifica de plano que a apuração da suposta irregularidade sequer possui amparo lógico, haja vista que: (i) todas as notas fiscais de entrada e saídas levantadas pela fiscalização em relação ao período da autuação foram devidamente localizadas. Acrescenta que tanto é verdade que os demonstrativos anexos ao Auto de Infração demonstram exaustivamente esses documentos; (ii) logo, não há como se pretender falar em qualquer omissão de escrituração de notas fiscais de entrada, descharacterizando, de plano, a infração imputada.

Esclarece, ainda, que para um melhor deslinde da presente questão, é de fundamental

importância que se proceda a *aglutinação* dos produtos por código e por tipo. Alega que tal necessidade decorre do fato de que inúmeros produtos, apesar de serem iguais e apresentarem o mesmo código, possuem descrições distintas em seus registros e esse fato, inevitavelmente, poderia causar uma distorção nos valores apurados pela Fiscalização. Ou seja, para uma correta apuração por meio de diferença de estoque necessitaria de uma prévia definição da descrição padrão a ser utilizada para cada item durante todo o exercício, e, um posterior agrupamento dos produtos, o que não foi feito pela Fiscalização.

Assevera que a falta desta padronização levou a constatação de um fato que não condiz com a realidade.

Diz que da releitura dos enunciados probatórios juntados aos autos pela Fiscalização, tomando-se por base a aglutinação das mercadorias em questão, verifica-se uma nova situação jurídica, diferente daquela descrita no Auto de Infração.

Consigna que esse engano é evidenciado por meio de provas, que constatam fatos distintos aos alegados pelo ato questionado, razão pela qual desde já requer que os autos sejam baixados em diligência, nos termos do artigo 145 do RPAF. Neste sentido, invoca e reproduz ensinamentos de Hugo de Brito Machado.

Salienta que com a diligência requerida pretende demonstrar que a Fiscalização se confundiu na construção do sentido dos suportes físicos probatórios constantes dos processos de autuação e, consequentemente, aplicou de forma incorreta norma de presunção prevista na legislação do Estado da Bahia.

Reitera que, em razão da divergência tratada, torna-se necessário que o presente processo seja baixado em diligência, conforme autoriza o artigo 145 do RPAF, para que reste comprovado que os fatos alegados pela Fiscalização são distintos dos fatos reais, bem como analise o crédito tributário após a aglutinação dos produtos por código e tipo, para que ao final fique ainda mais evidente a nulidade do Auto de Infração.

Destaca que a Portaria nº 445/98, ao dispor sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, estabelece que quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, o que não foi observado pela Fiscalização. Reproduz o texto da referida Portaria.

Alega que se a Fiscalização tivesse feito o agrupamento de cada item, a fim de reunir em um mesmo item as espécies de mercadorias afins, aglutinando os produtos por código e por tipo, certamente verificaria a não existência de qualquer falta de registro de entradas e, por consequência, qualquer omissão de saída.

Conclui que, por esse motivo, novamente se justifica que seja efetuada a devida diligência e o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Reporta-se sobre as infrações 4 e 5.

Observa que a Fiscalização aplicou uma multa percentual sobre o ICMS que supostamente deveria ter sido pago por antecipação tributária ou por substituição tributária. Diz que para tanto, em ambos os casos, foi aplicada a multa prevista no artigo 42, inciso II, “d” e § 1º da Lei nº 7.014/96, cujo teor transcreve.

Registra, ainda, que a infração 4 foi enquadrada nos artigos 2º, 50, 61, II, “a”, 125, inciso II, alínea “b”, 352, inciso I e II, §§ 1º e 3º, 353, incisos I e II, 371 e § 3º do artigo 938, do RICMS/97, bem como artigo 8º, inciso II e § 3º, art. 23 da Lei nº 7.014/96, c/c art. 289 do RICMS/12, cujas redações reproduz.

Alega que da análise dos citados artigos supostamente infringidos, não são necessários grandes esforços para se verificar que todos se referem sobre o tratamento fiscal a ser adotado em

determinadas operações, sem contar, como já destacado nos citados artigos, a menção incompleta por parte da Fiscalização, o que, novamente, não lhe permite ter pleno conhecimento dos fatos que lhe estão sendo imputados, acarretando nítido cerceamento de defesa o que é vedado pela legislação pátria.

Aduz que, desse modo, verifica-se que o Auto de Infração não está corretamente motivado, sendo que a Constituição Federal expressamente veda que obrigações pecuniárias sejam constituídas e cobradas com base em procedimentos arbitrários ou imotivados.

Alega que se verifica na motivação dos fatos narrados no Auto de Infração uma completa confusão, uma vez que fundamenta em dispositivo legal que não retrata a infração supostamente cometida, ofendendo, além do princípio da motivação mencionado, também o da legalidade, haja vista que as autuantes não apontaram subsídios legais suficientes para a caracterização da infração, demonstrando que a fundamentação apresentada pela Fiscalização está errada e não se coaduna com os fatos apurados.

Diz ser inevitável a conclusão de que a Fiscalização aplicou uma norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo em “erro de direito”, que segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, é um problema de subsunção, causado quando o enunciado protocolar constituído como fato jurídico busca fundamento numa norma, quando na verdade deveria buscar em outra. Acrescenta que, no presente caso, o Auto de Infração em diversos momentos, grifados quando da citação dos artigos utilizados pela Fiscalização, não estabelece/identifica qual dos itens dos referidos dispositivos legais citados foi aplicado, fato que praticamente inviabiliza a sua defesa, além de reiterar a ausência de liquidez e certeza do lançamento em questão.

Afirma que, assim sendo, fica, mais uma vez, comprovada a carência de correta motivação do Auto de Infração, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito e tal fato demonstra a iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o seu direito de defesa, maculando de nulidade o Auto de Infração.

Frisa que se não bastasse tais fatos, antes de demonstrar outros equívocos cometidos pela Fiscalização, entende oportuno destacar que as planilhas “antecipação total 2011 e 2012”, que se referem à infração 4, alguns dos produtos listados nessas planilhas não estavam sujeitos à antecipação tributária.

Sustenta que se observando o RICMS/BA/97, relativamente ao artigo 353, inciso II, e o RICMS/BA/12, anexo I, é possível identificar que algumas das mercadorias listadas pela Fiscalização nas planilhas, não estavam sujeitas a esse regime.

Ressalta que essa demonstração sequer deveria ser de sua obrigação, haja vista que é competência da Fiscalização identificar os produtos e fundamentar na legislação vigente à época dos fatos em quais artigos as citadas mercadorias estariam enquadradas, o que sequer foi feito.

Diz que analisando o artigo 353, inciso II, do RICMS/97, verifica-se na redação vigente no ano de 2011 que alguns dos produtos mencionados pela Fiscalização como carteiras, mochilas etc., por sua classificação fiscal, não estão sujeitos à retenção antecipada por substituição. Destaca a título exemplificativo os produtos constantes da própria planilha elaborada pela Fiscalização referente ao exercício de 2011.

Acrescenta que, além disso, muitas das mercadorias apresentam o CFOP 1.202, ou seja, devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operações internas, sobre as quais sequer se poderia estar exigindo a antecipação do ICMS por substituição tributária.

Quanto à “planilha total 2012”, diz que são facilmente identificados dois CFOPs: 2.152 (transferência para comercialização) e 2.409 (transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

Alega que considerando que todas essas mercadorias lhe eram destinadas, estabelecimento varejista, não existem dúvidas de que essas mercadorias seriam destinadas posteriormente e exclusivamente para consumidores finais. Acrescenta que não são necessários grandes esforços

para se concluir que não existem operações posteriores à própria operação de venda que realiza, não se justificando a aplicação de qualquer antecipação do imposto por substituição tributária já que, reiteram, as mercadorias foram destinadas a consumidores finais.

Sustenta que, desse modo, ainda que as mercadorias estejam listadas no RICMS como sujeitas à retenção antecipada do imposto por substituição tributária, tal procedimento somente pode ser aplicado se, e somente se, houver posteriores operações tributadas, o que não ocorre no presente caso, haja vista que haverá exclusivamente uma única operação de venda, isto é, que realiza diretamente para consumidores finais, não se justificando qualquer pretensão de retenção antecipada por substituição tributária. Ou seja, não existem operações subsequentes que possam ensejar o nascimento da retenção antecipada por substituição tributária.

Consigna que outra não é a disposição contida no próprio artigo 355, inciso VII, do RICMS/97, cuja redação transcreve.

Sustenta que agiu corretamente ao efetuar o pagamento do ICMS, tributadas normalmente e devidamente registradas na escrita fiscal, como, inclusive, está afirmado pela Fiscalização.

Ressalta que em relação ao ano de 2012, basta uma simples análise do anexo I - mercadorias sujeitas à substituição ou antecipação tributária - do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/12), vigente para o ano de 2012, para se verificar que a listagem desse anexo não contempla os produtos que estão listados pela fiscalização em suas planilhas já mencionadas anteriormente.

Assegura que isso demonstra claramente que à época dos fatos jurídicos, mais especificamente no ano de 2012 com amparo no novo RICMS/12, os produtos em questão não estavam sujeitos à antecipação tributária por substituição tributária, razão pela qual agiu corretamente em realizar as operações tributadas normalmente.

Conclui que é nítida, portanto, a total iliquidizez e incerteza do lançamento tributário, devendo esta Junta declarar a sua nulidade. Consigna a título de argumentação, caso esse não seja o entendimento de Junta, que é imperioso que a planilha elaborada pela Fiscalização, relativamente à infração 4, seja totalmente refeita, excluindo-se as mercadorias e valores já mencionados.

No que tange à infração 5, alega que assim como ocorreu em relação à infração 4, a Fiscalização deixou claro no Auto de Infração ter havido o recolhimento nas posteriores operações de saída que foram devidamente tributadas, entretanto, ao efetuar o cálculo do ICMS que seria devido por substituição tributária, ou mesmo por antecipação, não considerou em suas planilhas o valor do ICMS que já houvera recolhido.

Observa que ao efetuar o cálculo do suposto ICMS devido por antecipação, a Fiscalização apenas abate o valor do respectivo crédito, inclusive, com base nas notas fiscais de aquisição, contudo, deveria ter verificado o valor efetivamente recolhido, no momento da saída das mercadorias que, logicamente, tem um valor superior ao valor da transferência recebida, para verificar que houve um recolhimento maior de ICMS do que está sendo efetivamente exigido.

Afirma que, diante disso, conclui-se, que a Fiscalização está exigindo um valor em duplicidade do que efetivamente é devido ao Estado da Bahia, pois ao não considerar o ICMS já recolhido, está acarretando um locupletamento ilícito, gerando ao contribuinte suportar uma carga tributária muito maior do que seria devido, além de afrontar o próprio princípio constitucional da não-cumulatividade.

Salienta que considerando que as operações de saída foram devidamente tributadas, seja no caso de substituição tributária que, como já explanado, sequer seria aplicável, seja no caso de antecipação do pagamento, o Estado da Bahia não sofreu qualquer prejuízo financeiro, já que recebeu o ICMS que lhe é efetivamente devido.

Assevera que a sanção imposta não tem qualquer relação com o fato jurídico imputado, haja vista que a própria Fiscalização reconhece a existência da saída da mercadoria, devidamente tributada e registrada na escrita fiscal.

Aduz que se houve o recolhimento do imposto, dentro do prazo previsto na legislação tributária do ICMS e, sobre isso, não há qualquer indicação em contrário no Auto de Infração, nem mesmo foi alegado pela Fiscalização, não há como se pretender alegar que o “*imposto não foi recolhido tempestivamente*”, hipótese de aplicação do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Alega que se o imposto foi recolhido tempestivamente, fato este incontroverso, seja por não aplicação da substituição tributária por venda direta a consumidor final, seja por antecipação, a disposição contida no art. 42, inciso II, é totalmente inaplicável ao fato jurídico questionado pela Fiscalização nestes autos.

Lembra que as mercadorias foram destinadas a consumidores finais, nas diversas operações de vendas realizadas na sua loja. Alega que se as mercadorias foram adquiridas para comercialização e foram devidamente tributadas nas operações de saída, não restam dúvidas que não houve qualquer lesão ao erário estadual, já que sequer se sujeitavam a qualquer antecipação, mesmo por substituição tributária.

Conclui que, desse modo, e por tudo o quanto foi exposto, fica comprovada a carência de correta motivação do Auto de Infração, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito e pela própria Lei do ICMS do Estado da Bahia, acarretando a total iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o seu direito de defesa, maculando de nulidade o Auto de Infração. Reitera as disposições do art. 39, inciso III, do RPAF/99.

No que diz respeito à infração 7, observa que tem relação direta com a infração 4, tratando-se, inclusive, das mesmas notas fiscais, conforme se verifica na planilha da infração 4 e da infração 7 entregues pela Fiscalização.

Consigna que considerando todos os argumentos já expostos em relação à infração 4, e uma vez que o ICMS foi recolhido normalmente, além de devidamente escriturado nos livros fiscais, o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS decorrente de operações anteriores é garantido pelo próprio princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Salienta que a Fiscalização reconhece que houve a tributação do ICMS na saída das mercadorias, conforme a infração 4, e, na infração 7, pretende glosar o direito ao aproveitamento do crédito a que tem direito, em relação às mesmas notas fiscais.

Afirma que mesmo que se estivesse diante de uma antecipação do ICMS por substituição tributária, a própria sistemática de cálculo determina que o imposto pago na operação anterior seja utilizado como crédito, para abatimento do imposto devido. Acrescenta que se em se tratando de operações onde sequer há o regime de substituição tributária, tentar glosar o direito ao aproveitamento do crédito é, na melhor das hipóteses, uma forma arbitrária, ilegal e inconstitucional de majoração da carga tributária, o que não se pode admitir. Neste sentido, reproduz os artigos 28 e 29 da Lei nº 7014/96 e o art. 91 do RICMS/BA/97.

Alega que, no presente caso, sequer há como se pretender a aplicação do disposto no artigo 97, IV, “b”, uma vez que as operações não estavam sujeitas ao regime de substituição tributária, já que se destinavam a consumidores finais (art. 355, VII, RICMS/97). Acrescenta que, por se tratarem das mesmas notas fiscais, não há qualquer dúvida acerca do direito ao aproveitamento do crédito de ICMS.

Ressalta que ao se analisar as planilhas “crédito indevido ST 2011 e 2012”, a Fiscalização, diferentemente do que fez em relação às demais planilhas, não citou quais seriam as notas fiscais que deram origem à glosa do crédito em questão, lhe impossibilitando, novamente, de conferir os valores lá citados. Entretanto, registra que ao realizar o trabalho de confronto das mercadorias por “código do produto”, única informação disponibilizada pela Fiscalização em suas planilhas, identificou que se tratam das mesmas mercadorias que foram objeto das notas fiscais mencionadas na infração 4. Ou seja, tratam-se das mesmas operações onde houve a saída da mercadoria tributada normalmente, onde não se aplica o regime de substituição tributária, razão pela qual o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS é decorrência natural do já citado princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Em face disso, requer que o Auto de Infração seja baixado em diligência, na forma do artigo 145 do RPAF, a fim de que a Fiscalização demonstre que os produtos objeto deste item da autuação se referem às mesmas mercadorias tratadas na infração 4.

Conclui que, desse modo, fica mais uma vez demonstrada a total improcedência da autuação.

No tocante à infração 8, alega que verificando a planilha “*crédito indevido ativo lista de notas fiscais 2012*”, elaborada pela Fiscalização, onde consta a listagem de todas as notas fiscais questionadas (coluna “numdoc”), diferentemente do que foi alegado pelas autuantes, todas são notas fiscais de complemento de valor (doc. 04).

Menciona, a título de exemplo, a Nota Fiscal nº 25.577, cujo raciocínio é aplicado às demais notas fiscais listadas pela Fiscalização.

- (i) No campo descrição do produto consta: NOTA FISCAL COMPLEMENTAR – PREÇO A MENOR;
- (ii) CFOP: 6156 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar;
- (iii) Dados adicionais: NF COMPLEMENTAR REF ÀS NOTAS: 000276 #17/03/2011; 000279 #17/03/2011; 000281 #17/03/2011; 000282 #17/03/2011; 000283 #17/03/2011; 000284 #17/03/2011

Alega que, por sua vez, as citadas notas fiscais originais, emitidas em 17/03/2011 constam em sua descrição diversas mercadorias de revenda que realiza. Salienta que a própria Fiscalização, ao final dessa planilha informa “total do CFOP 2152”, ou seja, transferência para comercialização.

Indaga se a própria Fiscalização reconhece que se trata de operações de transferências de mercadorias para comercialização, como então consta no Auto de Infração que se trata de utilização indevida de crédito de ICMS referente à transferência interestadual de bem do ativo imobilizado.

Assevera que, desse modo, a descrição constante na infração 8 não se refere às situações fáticas efetivamente ocorridas, não se tratando, portanto, de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado.

Consigna que devido ao grande volume de notas fiscais originais, procedeu a juntada por amostragem (doc. 05), requerendo que os autos baixem em diligência, onde a Fiscalização poderá verificar o inteiro teor de todas essas notas fiscais, nos termos do artigo 145 do RPAF.

Observa que por se tratar de nota fiscal complementar de preço de transferência de mercadorias para comercialização, com destaque do ICMS, o direito ao aproveitamento de crédito de ICMS, nas operações anteriores, decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, já exposto na defesa.

Diz que a autuação é tão absurda, que a Fiscalização cita, como enquadramento legal, o artigo 30, I, da Lei nº 7014/96, cujo teor reproduz, entretanto, não há, nos presentes autos, qualquer indicação das supostas operações que tiveram uma saída isenta ou não tributada.

Sustenta que o Auto de Infração deve ser anulado, diante da total falta de indicação dos fatos jurídicos que supostamente deram ensejo à exigência fiscal.

Ressalta que mesmo que a mercadoria tivesse sido adquirida para o ativo imobilizado, o que alega apenas a título de argumentação, a Lei Complementar nº 87/96 garante o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS nessas operações.

Conclui que resta claro, portanto, que este item da autuação também não tem como prosperar.

Prosseguindo, argui o caráter confiscatório da multa. Alega que não são necessários grandes esforços para se concluir que as multas de 100% e 60% são altíssimas, elevando sobremaneira o próprio ICMS que seria devido na operação, fato que acarreta um nítido e nefasto efeito confiscatório, vedado pela Constituição Federal. Neste sentido, invoca e reproduz o art. 150, V, da Constituição Federal.

Acrescenta que em relação ao excesso das multas aplicadas, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de sua redução, inúmeras vezes, conforme transcrições que apresenta. (RDA 102/108); (RE 455011 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-05 PP-01080,) ADIn nº 551-1-RJ. Destaca excerto do voto do relator Ministro Ilmar Galvão; ADIn n. 1.075-1-DF.

Manifesta o entendimento de que as multas combatidas excedem os critérios de razoabilidade e contrariam o princípio tributário da proporcionalidade, que demanda que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na pretensão e intensidade proporcionais ao que seja reclamado para cumprimento da finalidade de interesse público a que está atrelada. Assinala que neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já reduziu multas, no caso concreto, sob a alegação de violação ao princípio da razoabilidade. Reproduz a ementa do STJ, 2ª Turma, AGA 421317, Min Relator João Otávio de Noronha, DJ de 14/06/04.

Assevera que mesmo que se entenda que as multas combinadas estejam fundamentadas nos dispositivos legais estadual, é certo que não devem ser mantidas, sendo imperativo a esta Junta de Julgamento Fiscal 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.

Sustenta que as multas são exacerbadas, desproporcionais e não razoáveis e, por isso, ferem o princípio do não confisco, não merecendo, assim, aplicação. Alega que a quantificação dessas multas visa coibir a prática de atos dolosos e de má-fé, o que não ocorreu no presente caso.

Conclui requerendo que as multas sejam anuladas, diante do flagrante desrespeito às normas constitucionais apontadas.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- o reconhecimento integral do pagamento das infrações 2, 3 e 6, e a extinção do crédito tributário e o consequente cancelamento do Auto de Infração em relação a estas infrações;
- que seja declarada a decadência na constituição do crédito tributário em relação ao período de 2010, além de que os autos sejam baixados em diligência, nos termos requeridos;
- a realização de sustentação oral;
- que toda e qualquer intimação ou notificação seja encaminhada ao endereço indicado, bem como ao subscritor da peça defensiva, sob pena de nulidade.

As autuantes prestaram informação fiscal (fls.420 a 425). De início, registram que o autuado reconheceu e recolheu os valores atinentes às infrações 2, 3 e 6 e impugna as infrações 1, 4, 5, 7 e 8.

Reportam-se sobre a infração 1. Sustentam que o Auto Infração é totalmente subsistente, inexistindo a decadência arguida pelo impugnante, haja vista que o prazo na regra da decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Dizem que o respaldo está a partir da Constituição Federal, passando pela exegese das normas gerais de direito tributário até chegar à legislação tributária da entidade tributante competente para instituir e cobrar o imposto.

Observam que conforme estipula o art. 146 constitucional, faz parte da órbita material da lei complementar tributária de normas gerais a disciplina sobre prescrição e decadência.

Assinalam que o CTN, que faz as vezes da lei complementar de regras gerais tributárias, adverte que para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a decadência é computada mês a mês, salvo disposição de lei em contrário. Reproduzem o art. 150, § 4º do referido diploma legal.

Observam que o prazo a que se refere o dispositivo acima referido é para homologar e não para lançar, atividades distintas a serem desempenhadas pelo Poder Público. Acrescentam que exceto se houver má-fé do contribuinte, tem a entidade tributante cinco anos, contados do fato gerador, para conferir se o pagamento foi efetuado acertadamente ou não. Salientam que se estiver

correto, extinto estará o crédito tributário; se não estiver, tem o Fisco o direito de efetivar o lançamento de ofício, outra atividade administrativa, em idêntico prazo de cinco anos, mas desta feita contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme estipula o art. 173, I, do CTN. Já para os tributos não sujeitos à homologação, o prazo é contado a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Transcrevem a redação do mencionado dispositivo legal.

Asseguram que, assim sendo, todos os fatos geradores ocorridos em 2005, sem exceção, poderiam ser objeto de autuação dentro do quinquênio contado a partir de 01/01/2006, de modo que o direito do Estado lançar estaria prejudicado se fosse efetivado depois de 31/12/2010. Mencionam que assim entendem majoritariamente os julgadores do STJ, como representados na decisão do REsp 973189-MG, cujos excertos reproduzem.

Consignam que, de outra forma, ainda que tal raciocínio não tivesse pertinência jurídica, outro não menos importante se constrói, ou seja: o prazo de 5 anos, se fosse para o lançamento, no máximo seria aplicável para o caso do sujeito passivo, ao apurar e declarar determinados valores de imposto a recolher, deixasse de pagá-los ou os pagasse a menos. Mas só aqueles valores declarados. Sustentam que jamais tal raciocínio poderia trespassar tal montante, levantado de irregularidades detectadas somente quando o Fisco, ao analisar os fatos imponíveis, descobre que outros valores não declarados e muito menos pagos também são devidos.

Assinalam que este é o entendimento esposado pelo STJ, refletido na ementa, extraída do julgamento realizado para o AgRg no Agravo de Instrumento 756159-RS, cujo teor reproduzem.

Ressaltam que as suas alegações partem do pressuposto de inexistir na legislação baiana qualquer dispositivo que fixe outro marco inicial para contagem do prazo decadencial.

Lembram que a teor do art. 150, §4º, do CTN dúvidas não há de que o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, só será observado se a lei ordinária não fixar outro prazo para a homologação. Repetem a transcrição do referido dispositivo constitucional.

Observam que no tocante aos tributos lançados por homologação, o legislador complementar deixou as entidades tributantes com a opção de discorrerem contagens diferentes de prazo decadencial, observado, naturalmente, o critério da razoabilidade, na medida em que o mecanismo de contagem do termo inicial poderia ser alterado, jamais o prazo absoluto estabelecido. A título de ilustração, dizem que não resistiria à razoabilidade se o sujeito ativo criasse na lei de instituição do tributo um prazo decadencial de 8 anos.

Asseguram que agiram acertadamente ao incluírem no lançamento de ofício irregularidades derivadas de fatos geradores a partir de 01/01/2005, todas elas ainda pendentes de pagamento e de extinção do crédito tributário. Acrescentam que haveria equívoco, caso fossem incluídas pendências detectadas em 31/12/2004 para trás, haja vista que estas irremediavelmente decaíram.

Concluem que, pelo exposto, há de ser desprezada a arguição de decadência.

Consignam, ainda com relação à infração 1, que o impugnante tenta contrariar o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias referente aos exercícios de 2011 e 2012, assim imaginam, haja vista que em nenhum momento se reportou especificamente à um período, com matéria de direito.

Observam que o impugnante reconhece que o levantamento quantitativo de mercadorias tem previsão legal, mas tenta combatê-lo argumentando que presunção é considerada pela doutrina pátria como sendo inconstitucional. Ressaltam que não adentram no mérito da discussão em razão de exercerem uma função vinculada a lei estadual e como tal a doutrina torna-se apenas um ponto de vista de um autor.

Salientam que o impugnante insiste em desqualificar o trabalho fiscal, mas esquece que a omissão apurada não foi "criada" e sim o resultado da análise feita nos dados eletrônicos enviados pelo autuado através do SPED Fiscal, e que refletem toda sua movimentação fiscal. Asseveram que, desse modo, a capitulação apontada não é confusa nem falha, apenas traduz em

texto o resultado do procedimento equivocado absorvido pelo Contribuinte e que restou na omissão de saídas de mercadorias.

Explicam que chegaram a essa conclusão ao confrontarem o valor total das saídas com o valor total das entradas, somado o estoque inicial, e deduzido o estoque final, dados esses fornecidos e enviados pelo Contribuinte, através da sua escrituração fiscal digital. Ressaltam que, assim sendo, por se tratar de filial com contabilidade centralizada em outro Estado, a prova do ilícito está na própria escrita fiscal do autuado.

Dizem que o impugnante não examinou os autos suficientemente quanto ao preço médio encontrado pelo Fisco, senão teria percebido as fls. 45, 67, 69, 87,91 e 96 os demonstrativos que exibem os preços médios de cada produto envolvido na omissão, se pelo valor da ultima entrada, se pelos estoques inicial ou final ou ainda pelo valor de saída acrescido do MVA estabelecido em lei, conforme determina a alínea "a", inciso II do artigo 60 do RICMS/BA/97 e também em conformidade com a Portaria nº 445/98 citada na peça de defesa.

Reconhecem a existência de um equívoco no levantamento inicial do estoque no qual utilizaram, para fins de composição de preço de entradas de mercadorias não registradas, a MVA de 25% em vez de 20% determinada na lei do ICMS.

Esclarecem que, por essa razão, elaboraram e juntaram novos demonstrativos com a MVA correta de 20%, além de, atendendo a solicitação do impugnante, promoveram o agrupamento das mercadorias comercializadas com a mesma descrição e códigos diferentes, todos anexados por amostragem a informação fiscal. Registram que os Demonstrativos completos estão contidos em nova mídia gravada e autenticada, com cópia para o autuado.

Concluem que, diante disso, os valores exigidos na infração 1 passam a ser R\$104.463,89, R\$104.354,59, R\$83.613,50, referentes, respectivamente, aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, conforme demonstrativo que apresentam.

No que concerne à infração 4, contestam a alegação defensiva. Salientam que a tributação na saída não elide a aplicação da multa, porquanto o imposto foi recolhido intempestivamente, trazendo prejuízos ao erário, além do que descumprida norma clara da legislação sobre o momento de recolhimento do imposto. Afirmam que foi descumprida norma clara da legislação que estabelece o momento de recolhimento do imposto e aplicada a multa conforme dispõe a Lei nº 7.014/96.

Quanto à argumentação de que alguns produtos incluídos nas “Planilhas Antecipação Total de 2011 e 2012”, não estão sujeitos à antecipação tributária, reconhecem que assiste razão ao impugnante no tocante as mercadorias “carteiras” e “mochilas”. Ressaltam, entretanto, que foram induzidas a erro pelo uso do NCM incorreto na escrituração fiscal.

Registraram ainda que acataram a alegação de inclusão das operações contidas no CFOP 1202, referentes à devolução de produtos elencados na substituição tributária.

Contestam a alegação defensiva quanto às operações com CFOP 2152 e 2409. Dizem que todas que constam na Planilha de 2012 referem-se a transferências de mercadorias enquadradas na substituição tributária na categoria de calçados, NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405, portanto sujeitas ao pagamento da Antecipação Total, conforme o Anexo I do RICMS, redação vigente de 01/04/12 a 31/12/12 que juntam.

Conclusivamente, esclarecem que acataram e excluíram do levantamento as mercadorias “carteiras” e “mochilas” e as operações internas com CFOP 1202, tendo elaborado novos Demonstrativos anexados a informação fiscal, ficando os novos valores da Infração 4 conforme demonstrativo que apresentam, totalizando o valor da multa R\$11.010,32.

<i>Exercícios de 2011 e 2012</i>		
<i>Data de Ocorrência</i>	<i>Data de Vencimento</i>	<i>Valor da Multa (60%)</i>
31/01/2011	09/02/2011	505,60
31/03/2011	09/04/2011	522,15

31/05/2011	09/06/2011	0,00
30/06/2011	09/07/2011	74,62
30/09/2011	09/10/2011	149,80
31/10/2011	09/11/2011	776,49
30/11/2011	09/12/2012	1.035,29
31/12/2011	09/01/2012	1.498,09
31/03/2012	30/04/2012	514,03
31/12/2012	31/01/2012	5.934,25
<b>TOTAL</b>		<b>11.010,32</b>

No respeitante à infração 5, contestam o argumento defensivo. Dizem que a tributação na saída como alega o impugnante não elide a aplicação da multa, porquanto o imposto foi recolhido intempestivamente, trazendo prejuízos ao erário, além do que descumprida norma clara da legislação sobre o momento de recolhimento do imposto. Acrescentam que, em face disso, foi imposta a multa conforme dispõe a Lei nº 7.014/96.

Contestam a alegação defensiva de que não foram considerados os valores pagos a título de Antecipação Parcial. Afirram que tais valores foram lançados nos demonstrativos com base nos DAEs pagos com o código de receita 2175 correspondente ao ICMS Antecipação Parcial, conforme extratos dos pagamentos que juntaram.

Quanto à infração 7, asseguram que não procedem as alegações defensivas. Dizem que o autuado efetivamente se creditou indevidamente do imposto atinente a mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, a exemplo de tênis, sapatos, sandálias, sapatilhas e outras da categoria Calçados previsto no Anexo I do RICMS, conforme já citado anteriormente na infração 4.

Observam que o autuado alega que não foram relacionadas nos demonstrativos as Notas Fiscais que deram origem à glosa do crédito. Contestam tal alegação. Salientam que as Notas Fiscais estão discriminadas nos Demonstrativos de fls. 186 a 194, no exercício de 2011, e de fls. 203 a 232, no exercício de 2012.

Frisam que mantendo coerência com o que acataram na infração 4, retiraram do levantamento as mercadorias "carteiras" e "mochilas" que efetivamente não estão enquadradas na substituição tributária. Observam que incluíram as operações com o CFOP 1202, as quais em vez de classificarem como créditos indevidos cobraram a antecipação tributária, correção que fazem agora, resultando nos novos Demonstrativos anexados a informação fiscal.

Registram que, assim sendo, os valores da Infração 7 passam a ser os seguintes:

Data de Ocorrência	Data de Vencimento	Valor (\$)
31/01/2011	09/02/2011	1.068,52
28/02/2011	09/03/2011	807,48
31/03/2011	09/04/2011	1.453,95
30/04/2011	09/05/2011	181,35
31/05/2011	09/06/2011	280,49
30/06/2011	09/07/2011	505,44
31/07/2011	09/08/2011	230,14
31/08/2011	09/09/2011	68,68
30/09/2011	09/10/2011	226,92
31/10/2011	09/11/2011	772,66
30/11/2011	09/12/2012	919,91
31/12/2011	09/01/2012	1.078,23
31/01/2012	09/02/2012	0,00
28/02/2012	09/03/2012	0,00
31/03/2012	09/04/2012	370,64
30/04/2012	09/05/2012	44,58
31/05/2012	09/06/2012	491,31
30/06/2011	09/07/2011	0,00
31/07/2012	09/11/2012	11.118,96
31/08/2012	09/09/2012	6.846,55
30/09/2012	09/10/2012	9.334,11

31/10/2012	09/11/2012	6.566,50
30/11/2012	09/12/2012	8.132,71
31/12/2012	09/01/2013	1.097,01
<b>TOTAL</b>		<b>51.596,14</b>

Relativamente à infração 8, asseveram que o autuado incorre em equívoco ao impugnar a autuação quando juntou uma nota fiscal de saída, que anexa a fl. 320, com a mesma numeração da Nota Fiscal de Entrada nº 25.577, objeto da autuação. Observam que as datas de emissão são distintas. Acrescentam que a nota fiscal de saída referida, cuja descrição refere-se à nota fiscal complementar, foi emitida em 25/07/2012. Já a Nota Fiscal de Entrada nº 25.577, objeto da cobrança, foi emitida em 30/08/2012 e tem como descrição Letreiro em MDF.

Registraram que juntaram como prova cópias das notas fiscais de entradas que constam do Demonstrativo do Crédito Indevido, confirmando, desse modo, a cobrança desta infração na sua totalidade.

Finalizam a peça informativa mantendo a autuação com as correções efetuadas.

O autuado cientificado da informação fiscal (fls. 498/499) não se manifestou.

Constam às fls. 501 a 504 extratos do Sistema de Integrado de Gestão da Administração Tributária referente ao pagamento do valor do débito reconhecido pelo autuado.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de oito infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado entre as quais este reconheceu as infrações 2, 3 e 6 e impugnou as infrações 1, 4, 5, 7 e 8.

O reconhecimento pelo autuado das condutas infracionais apontadas nos itens 2, 3 e 6, inclusive com o pagamento do valor do débito reconhecido, confirma o acerto da autuação, sendo, portanto, subsistentes estas infrações, cabendo homologação do pagamento e, consequentemente, extinção do crédito tributário.

No que tange à nulidade arguida pelo impugnante atinente à infração 1, por cerceamento ao direito de defesa, além de falta de certeza e liquidez do lançamento, não vejo como prosperar a arguição defensiva.

Verifica-se no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração - cuja 3ª via foi recebida pelo autuado - que as autuantes consignaram que no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias foi levado em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Ou seja, apuraram tanto omissão de entradas quanto omissão de saídas e exigiram o imposto considerando o maior valor monetário apurado, no caso o das saídas omitidas.

Apesar de na descrição da infração não ter sido consignado que fora apurada tanto omissão de saídas quanto de entradas, mas apenas *omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais*, considero que tal fato não invalida o lançamento, haja vista que a diferença apurada de maior expressão monetária foi justamente a das saídas tributáveis.

Ademais, constato que o autuado recebeu cópia das planilhas e demonstrativos referentes ao levantamento quantitativo de estoques (Anexo II) nos quais, claramente, se verifica que a auditoria realizada pelas autuantes apurou tanto omissão de saídas quanto de entradas, ou seja, possibilitou o pleno conhecimento do trabalho fiscal, portanto, permitindo o exercício do direito de ampla defesa e do contraditório.

A meu ver o lançamento somente não poderia ser validado, caso tivesse sido exigido o imposto e indicado no Auto de Infração exclusivamente a diferença de menor expressão monetária, no presente caso, a das entradas omitidas, pois em desacordo com a legislação do ICMS – RICMS/BA e Portaria nº 445/98.

Vale registrar que a autuação por omissão de saídas tem por fundamento a falta de pagamento de ICMS, uma vez que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte constitui o aspecto temporal da norma jurídica que define a incidência do tributo, portanto, não se trata de presunção.

Na realidade, a presunção ocorre no caso de omissão de entradas, haja vista que esse fato serve de indício para a aplicação da presunção legal de ocorrência de saídas de mercadorias efetuadas anteriormente e não declaradas ao Fisco. Significa dizer que o imposto lançado em função da referida omissão de entradas não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao Fisco, e esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações tributáveis.

Quanto à alegação defensiva referente aos dispositivos legais que fundamentam o enquadramento, observo que não implica em nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art.19 do RPAF).

No que concerne à alegação de que, a Fiscalização, ao elencar a multa no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, não mencionou qual das sete alíneas deveria ser considerada, em nítido cerceamento de defesa e sem observar as normas vigentes no RPAF para efetuar o lançamento, respeitosamente, não concordo. Isto porque, o art. 42, III, estabelece exclusivamente a multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, para todas as ocorrências previstas nas suas alíneas, sendo que a alínea “g”, expressamente se reporta a *outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque*. Ou seja, não existe outro percentual de multa aplicável que pudesse gerar qualquer dúvida, portanto, cercear o direito de defesa.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida referente a este item da autuação.

Argui o impugnante a ocorrência da decadência relativamente à infração 1. Alega que a Fiscalização considerou a data de ocorrência do fato gerador em 31/12/2010, entretanto, pelo teor da infração que lhe está sendo imputada, diz não restar dúvidas que se tratam de supostas omissões de saídas durante o ano de 2010.

Sustenta que considerando que a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 22/12/2015, não existem dúvidas da ocorrência do instituto da decadência do direito ao lançamento, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, conforme entendimento pacificado pela 1ª Seção do E. STJ.

De início, cumpre observar que o entendimento prevalecente neste CONSEF aponta no sentido de que a contagem do prazo decadencial se dá na forma prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo inicial. Esta mesma disposição se encontrava no art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB – Lei nº 3.956/1981, vigente à época dos fatos, revogado mediante a Lei nº 13.199 de 29/11/2014.

Entretanto, independentemente da revogação do aludido art. 107-A do COTEB, o entendimento predominante neste CONSEF, assim como da Procuradoria Geral do Estado (PGE/PROFIS) é da impossibilidade de sua aplicação retroativa para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária vigente à época dos fatos geradores, por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedural. Neste sentido, o Acórdão CJF nº 0107-12/15.

Assim sendo, o prazo para constituição do crédito tributário ou homologação do lançamento tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 173, I, do CTN.

Diante disso, não há como acolher a tese defensiva, pois, no caso em tela, a autuação diz respeito a fatos ocorridos no exercício de 2010, sendo que a contagem do prazo decadencial iniciou-se em

01/01/2011 com termo final em 31/12/2015.

No presente caso, o Auto de Infração foi lavrado no dia 14/12/2015 e ciência da lavratura por parte do autuado ocorreu em 22/12/2015, portanto, dentro do prazo decadencial de cinco anos, descabendo, dessa forma, falar-se em homologação tácita do lançamento e, consequentemente, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Quanto à alegação de que a Fiscalização considerou a data de ocorrência do fato gerador em 31/12/2010, entretanto, pelo teor da infração, não restam dúvidas que se trata de supostas omissões de saídas durante o ano de 2010, também não há como prosperar essa tese defensiva.

Isso porque, tratando-se de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, caso de que cuida a autuação em discussão, a Portaria nº 445/1998 – que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias – determina que o levantamento quantitativo em exercício fechado seja feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no inicio e no fim do período a ser fiscalizado.

Ou seja, tratando-se de exercício fechado a Fiscalização realiza o levantamento considerando todo o período, em razão de dispor do Registro de Inventário escriturado pelo contribuinte contendo o estoque inicial e final do exercício e não o estoque mensal. Nesta situação, por não ser possível determinar o débito por períodos mensais, considera-se o imposto devido no último mês do período fiscalizado na lavratura do Auto de Infração, conforme manda o art. 39, § 2º, do RPAF/99.

Diante do exposto, não acolho a arguição de extinção do crédito tributário por ocorrência de decadência ou homologação tácita do lançamento.

No que concerne ao pedido de diligência, convém reproduzir o que estabelece o art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, conforme faço abaixo:

*Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

A leitura do dispositivo regulamentar, acima transscrito, permite constatar que o Julgador deverá indeferir o pedido de diligência, quando *for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos*.

No presente caso, as autuantes ao prestarem a informação fiscal esclareceram que apuraram as omissões de saídas, confrontando o valor total das saídas com o valor total das entradas, somado o estoque inicial, e deduzido o estoque final, dados esses fornecidos e enviados pelo Contribuinte, através da sua escrituração fiscal digital.

Rechaçaram a alegação defensiva atinente ao preço médio registrando que os demonstrativos que exibem os preços médios de cada produto envolvido na omissão, se pelo valor da ultima entrada, se pelos estoques inicial ou final ou ainda pelo valor de saída acrescido do MVA estabelecido em lei, conforme determina a alínea “a”, inciso II do artigo 60 do RICMS/BA/97 e também em conformidade com a Portaria nº 445/98 citada na peça de defesa se encontram às fls. 45, 67, 69, 87,91 e 96 dos autos.

Reconheceram assistir razão ao autuado pela existência de um equívoco no levantamento inicial do estoque no qual utilizaram, para fins de composição de preço de entradas de mercadorias não registradas, a MVA de 25% em vez de 20% determinada na lei do ICMS.

Explicaram que por essa razão elaboraram e juntaram novos demonstrativos com a MVA correta de 20%, além de, atendendo a solicitação do impugnante, promoveram o agrupamento das mercadorias comercializadas com a mesma descrição e códigos diferentes, todos anexados por amostragem a informação fiscal. Registraram que os Demonstrativos completos estão contidos em nova mídia gravada e autenticada, com cópia para o autuado.

Ocorreu que ao ser cientificado da Informação Fiscal o autuado não se manifestou, ou seja, materialmente nada mais apontou. Por certo que o silêncio do autuado permite inferir que acolheu o resultado da diligência.

Diante disso, indefiro o pedido de realização de diligência com fulcro art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99.

No mérito, relativamente à infração 1, conforme consignado na apreciação da nulidade arguida, a exigência fiscal não diz respeito à presunção aduzida pelo impugnante, mas sim a omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

No caso, a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.

Observo que as autuantes acataram a argumentação defensiva atinente a MVA aplicada, assim como sobre o agrupamento das mercadorias comercializadas com a mesma descrição e códigos diferentes. Refizeram os cálculos, o que resultou na redução do valor do débito que passou para R\$104.463,89, R\$104.354,59, R\$83.613,50, referentes, respectivamente, aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, no valor R\$292.431,98, conforme demonstrativo que elaboraram.

Diante disso, acolho o resultado apresentado pelas autuantes, sendo parcialmente subsistente este item da autuação.

No que concerne à infração 4, inicialmente, não vislumbro a nulidade arguida pelo impugnante, por cerceamento de defesa e ausência de liquidez e certeza do lançamento.

A descrição da infração se apresenta clara. É possível identificar e determinar, com segurança, a infração, o infrator, o montante do débito. O impugnante pode exercer plenamente o seu direito de ampla defesa, o que inclusive fez com presteza, haja vista que parte de suas alegações de mérito foram acatadas pelas autuantes na informação fiscal, o que resultou na redução do valor do débito, conforme será visto adiante.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

No mérito, a autuação se refere à imposição de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente.

No caso, apesar de o autuado não ter recolhido o ICMS devido por antecipação, como foi constatada pela Fiscalização que houve a tributação regular nas operações subsequentes, descabe a exigência do imposto que deveria ter sido antecipado, mas sim a aplicação da multa de 60% sobre o valor do tributo não antecipado, conforme acertadamente fizeram as autuantes.

Constatou que a alegação defensiva de que, alguns produtos incluídos nas “*Planilhas Antecipação Total de 2011 e 2012*”, não estão sujeitos a antecipação tributária, foi acatada corretamente pelas autuantes, que excluíram da exigência fiscal os valores atinentes às mercadorias “carteiras” e “mochilas”. Também corretamente excluíram do levantamento os valores atinentes às operações referentes à devolução de produtos elencados na substituição tributária com CFOP 1202.

Quanto à alegação defensiva atinente às operações com CFOP 2152 e 2409, que constam na Planilha de 2012, considero correta a manutenção da exigência pelas autuantes, haja vista que, efetivamente, dizem respeito a transferências de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, no caso “calçados”, com NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405, portanto,

sujeitas ao pagamento do ICMS por antecipação “Total”, conforme o Anexo I do RICMS, redação vigente de 01/04/12 a 31/12/12.

No tocante à alegação defensiva de que, considerando que todas essas mercadorias lhe eram destinadas, estabelecimento varejista, não existem dúvidas de que seriam destinadas posteriormente e exclusivamente para consumidores finais, inexistindo, portanto, operações posteriores à própria operação de venda que realiza, não se justificando a aplicação de qualquer antecipação do imposto por substituição tributária. Sustenta que ainda que as mercadorias estejam listadas no RICMS como sujeitas à retenção antecipada do imposto por substituição tributária, tal procedimento somente pode ser aplicado se, e somente se, houver posteriores operações tributadas, o que não ocorre no presente caso, haja vista que haverá exclusivamente uma única operação de venda, isto é, que realiza diretamente para consumidores finais, não se justificando qualquer pretensão de retenção antecipada por substituição tributária. Ou seja, não existem operações subsequentes que possam ensejar o nascimento da retenção antecipada por substituição tributária.

Na realidade, pode ser dito que assiste razão ao autuado quando invoca o art. 355, VII, do RICMS/BA/97, para sustentar a sua tese de que, descabe a antecipação tributária quando a mercadoria se destinar a consumidor final. É isso mesmo o que determina o referido dispositivo regulamentar.

Ocorre que as mercadorias que adquiriu não foram destinadas para o seu uso/consumo, mas sim para comercialização. Ou seja, não adquiriu as mercadorias na condição de consumidor final, mas sim de comerciante. Na condição de comerciante, por óbvio, as mercadorias destinadas à mercadoria têm uma nova fase de comercialização, sendo o imposto referente à saída que realizará que se exige seja antecipado.

Em síntese, o imposto que se exige por antecipação tributária do autuado diz respeito à operação subsequente à aquisição que irá realizar. Apenas a título ilustrativo, vale mencionar que nos casos de aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição, existindo Convênio ou Protocolo, cabe ao remetente realizar a retenção e recolhimento do imposto. Ora, caso prevalecesse à tese defensiva, qualquer estabelecimento varejista receberia as mercadorias sem a retenção do imposto, haja vista que, comumente, as suas vendas são realizadas para consumidor final.

Diante disso, este item da autuação é parcialmente subsistente no valor de R\$11.010,32, conforme o demonstrativo de débito elaborado pelas autuantes abaixo:

Exercícios de 2011 e 2012		
Data de Ocorrência	Data de Vencimento	Valor da Multa (60%)
31/01/2011	09/02/2011	505,60
31/03/2011	09/04/2011	522,15
31/05/2011	09/06/2011	0,00
30/06/2011	09/07/2011	74,62
30/09/2011	09/10/2011	149,80
31/10/2011	09/11/2011	776,49
30/11/2011	09/12/2012	1.035,29
31/12/2011	09/01/2012	1.498,09
31/03/2012	30/04/2012	514,03
31/12/2012	31/01/2012	5.934,25
<b>TOTAL</b>		<b>11.010,32</b>

No respeitante à infração 5, inicialmente, não vislumbro a nulidade arguida pelo impugnante, por cerceamento de defesa. A descrição da infração se apresenta clara. É possível identificar e determinar, com segurança, a infração, o infrator, o montante do débito. O impugnante pode exercer plenamente o seu direito de ampla defesa, o que inclusive fez com presteza.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

No mérito, a autuação diz respeito à imposição de multa percentual sobre o imposto que deveria

ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas à comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente.

No caso, apesar de o autuado não ter recolhido o ICMS devido por antecipação parcial, como foi constatada pela Fiscalização que houve a tributação regular nas operações subsequentes, incabível a exigência do imposto que deveria ter sido antecipado, mas sim a aplicação da multa de 60% sobre o valor do tributo não antecipado, conforme acertadamente fizeram as autuantes.

Assim sendo, esta infração é subsistente no valor de R\$36.406,55.

No que tange à infração 7, observo que as autuantes contestam a argumentação defensiva.

Dizem que o autuado efetivamente se creditou indevidamente do imposto referente a mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, a exemplo de tênis, sapatos, sandálias, sapatilhas e outras da categoria Calçados previsto no Anexo I do RICMS, como já citado anteriormente na infração 4.

Observam que o autuado alega que não foram relacionadas nos demonstrativos as Notas Fiscais que deram origem à glosa do crédito. Contestam tal alegação. Salientam que as Notas Fiscais estão discriminadas nos Demonstrativos de fls. 186 a 194, no exercício de 2011, e de fls. 203 a 232, no exercício de 2012.

Frisam que mantendo coerência com o que acataram na infração 4, retiraram do levantamento as mercadorias "carteiras" e "mochilas" que efetivamente não estão enquadradas na substituição tributária. Observam que incluíram as operações com o CFOP 1202, as quais em vez de classificarem como créditos indevidos cobraram a antecipação tributária, correção que fazem agora, resultando nos novos Demonstrativos anexados a informação fiscal.

Concordo com o entendimento manifestado pelas autuantes, no que tange à utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Também concordo com a exclusão dos valores atinentes às mercadorias "carteiras" e "mochilas", haja vista que não estão enquadradas no regime de substituição tributária, portanto, sendo correta a utilização do crédito fiscal por parte do autuado.

Entretanto, respeitosamente, discordo quanto à inclusão nesta infração dos valores atinentes às operações realizadas com CFOP 1202 - excluídos da infração 4 -, assim como a inclusão de valores que não haviam sido computados originariamente no lançamento, conforme se verifica da análise comparativa entre o demonstrativo de débito do Auto de Infração e o demonstrativo de débito elaborado pelas autuantes na Informação Fiscal de fls. 485 a 495 dos autos, o que resultou inclusive no agravamento da infração que passou o valor total de ICMS devido originariamente apontado no Auto de Infração de R\$45.184,50 para R\$51.596,14.

A título de exemplo, verifica-se que no mês de janeiro de 2011 o valor constante no Auto de Infração é de R\$313,92, enquanto no novo demonstrativo elaborado pelas autuantes na Informação Fiscal passou para R\$1.068,52.

Por certo que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo não pode ser modificado ou agravado, em respeito aos princípios da segurança jurídica, da imodificabilidade do lançamento.

Nesse sentido, o artigo 146 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), assim estabelece:

*Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

O Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, preservando a estabilidade das relações jurídicas; a certeza e a segurança; além do devido

processo legal e ampla defesa do contribuinte; definiu que mesmo ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, nos termos do seu art. 156.

Assim sendo, cabe a exclusão dos valores incluídos pelas autuantes, quando da Informação Fiscal, referentes às operações realizadas com CFOP 1202, no exercício de 2011. Cabe também a exclusão dos valores incluídos indevidamente que agravaram a infração em ambos os exercícios – 2011 e 2012 – inclusive a exclusão de valores atinentes a “carteiras” e “mochilas” que, apesar de terem sido acatados pelas autuantes como indevido foram mantidos na Informação Fiscal, conforme demonstrativos que elaboraram acostados às fls. 485 a 495 dos autos.

Considerando que no referido demonstrativo, fls. 485 a 495 dos autos, os valores apresentados estão contaminados com a inclusão de valores indevidos - conforme explicitado acima -, a apuração do valor do débito foi realizada, de ofício, a partir do demonstrativo de débito constante originariamente do Auto de Infração com a exclusão dos valores que neles originariamente já estavam computados indevidamente atinentes a “carteiras” e “mochilas”, o que resultou na procedência parcial desta infração no valor de ICMS devido de R\$44.332,01, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	Data de Vencimento	Valor Lançado no AI	Valor Remanescente (R\$)
31/01/2011	09/02/2011	313,92	299,92
28/02/2011	09/03/2011	56,81	0,00
31/03/2011	09/04/2011	337,13	264,93
30/04/2011	09/05/2011	17,63	11,52
31/05/2011	09/06/2011	101,08	24,48
30/06/2011	09/07/2011	251,69	230,56
31/07/2011	09/08/2011	32,26	17,04
31/08/2011	09/09/2011	13,03	6,14
30/09/2011	09/10/2011	90,53	65,12
31/10/2011	09/11/2011	673,73	635,31
30/11/2011	09/12/2012	937,63	864,09
31/12/2011	09/01/2012	989,21	843,81
<b>SUBTOTAL – EXERC. 2011</b>		<b>3.814,65</b>	<b>3.262,92</b>
31/01/2012	09/02/2012	73,32	0,00
28/02/2012	09/03/2012	16,09	0,00
31/03/2012	09/04/2012	423,78	370,64
30/04/2012	09/05/2012	76,03	44,58
31/05/2012	09/06/2012	495,28	491,31
30/06/2011	09/07/2011	75,29	0,00
31/07/2012	09/11/2012	10.568,42	10.529,71
31/08/2012	09/09/2012	5.824,47	5.820,63
30/09/2012	09/10/2012	8.555,69	8.555,69
31/10/2012	09/11/2012	6.335,14	6.335,14
30/11/2012	09/12/2012	7.849,58	7.849,58
31/12/2012	09/01/2013	1.076,76	1.071,81
<b>SUBTOTAL – EXERC. 2012</b>			<b>41.069,09</b>
<b>TOTAL</b>		<b>45.184,50</b>	<b>44.332,01</b>

Relativamente à infração 8, observo que conforme consta no demonstrativo elaborado pelas autuantes denominado “*Credito indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição*”, o autuado lançou o crédito fiscal referente à aquisição de bens do ativo imobilizado integralmente, isto é, sem observar as disposições do RICMS/BA que admite o creditamento em cada mês à razão de 1/48 avos.

Verifico que assiste razão as autuantes quando dizem que o autuado incorre em equívoco ao impugnar a autuação juntando uma nota fiscal de saída, que anexa na fl. 320, com a mesma numeração da Nota Fiscal de Entrada nº 25.577, objeto da autuação. Observam que as datas de emissão são distintas. Acrescentam que a Nota Fiscal de saída referida, cuja descrição refere-se a

Nota Fiscal complementar, foi emitida em 25/07/2012. Já a Nota Fiscal de Entrada nº 25.577, objeto da cobrança, foi emitida em 30/08/2012 e tem como descrição Letreiro em MDF. Acostaram como elementos de prova cópias das notas fiscais de entradas que constam do “*Demonstrativo do Crédito Indevido*”, confirmando a cobrança desta infração na sua totalidade.

Diante disso, considero este item da autuação subsistente no valor de ICMS devido de R\$6.836,31.

No que diz respeito à constitucionalidade da multa imposta aduzida pelo impugnante, cumpre registrar que não pode ser apreciada por esta Junta de Julgamento Fiscal, haja vista a existência de disposição legal vedando tal apreciação, no caso o art. 159 do Código Tributário da Bahia (Lei nº 3.956/81).

Quanto ao pedido do impugnante para que as notificações e intimações referentes ao presente processo sejam feitas no endereço que indica, saliento que nada obsta que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido. Entretanto, observo que o não atendimento não implica em nulidade, haja vista que as formas de intimação do contribuinte se encontram previstas no art. 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme o demonstrativo abaixo, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	391.462,04	292.431,98	100%
02	RECONHECIDA	1.507,81	1.507,81	60%
03	RECONHECIDA	2.597,11	2.597,11	100%
04	PROCEDENTE EM PARTE	64.573,75	11.010,32	-----
05	PROCEDENTE	36.406,55	36.406,55	-----
06	RECONHECIDA	4.884,42	4.884,42	60%
07	PROCEDENTE EM PARTE	45.184,50	44.332,01	60%
08	PROCEDENTE	6.836,31	6.836,31	60%
<b>TOTAL</b>		<b>553.452,49</b>	<b>400.006,51</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129712.0003/15-6, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$352.589,64**, acrescido das multas de 100% sobre R\$295.029,09 e 60% sobre R\$57.560,55, previstas no art. 42, incisos III e II, alíneas “d” e “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentuais no valor de **R\$47.416,87**, previstas nos incisos II, “d” e §1º, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados do pagamento efetuado.

Esta Junta recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR