

PROCESSO - A. I. Nº 206826.0020/15-0
RECORRENTE - MARISA LOJAS S/A. (LOJAS MARISA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0077-04/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - PUBLICAÇÃO: 28/12/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0448-12/17

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 a referente às omissões 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. Infração subsistente. 2. OPERAÇÕES TRIBUTADAS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. Infração não elidida. Arguições de nulidade não acolhidas. Afastada a preliminar de decadência de parte do crédito tributário. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/99, contra a Decisão exarada pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epifrafado, lavrado em 11/12/2015 para exigir ICMS em decorrência das seguintes imputações:

INFRAÇÃO 01 - Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Período: exercícios de 2010 e 2011. ICMS no valor de R\$246.404,66 com multa de 100%.

INFRAÇÃO 02 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta na descrição da infração: “Após análise de suas saídas ficou constatado que o contribuinte deu saídas através de ECF de mercadorias tributadas com base de cálculo igual a zero”. Período: janeiro, março a maio de 2011. ICMS no valor de R\$2.193,03 com multa de 60%.

INFRAÇÃO 03 - Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Período: julho a outubro de 2011. ICMS no valor de R\$37.722,16, com multa de 60%.

A exigência fiscal em exame recaiu, portanto, sobre fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2010 e 2011, totalizando a cifra de R\$286.319,85.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) após examinar a peça impugnatória do contribuinte e proceder aos atos de instrução do feito, decidiu a lide através do Acórdão nº 0077-04/17, proferindo o voto a seguir transcrito, cujo conteúdo se encontra reproduzido às fls. 380 a 398:

“VOTO da JJF

Preliminarmente quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia e ao estabelecimento do autuado situado no estado de São Paulo, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa ou outros estabelecimento do aglomerado empresarial, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-los comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresa autuada tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA (art. 108) para tal comportamento, pois obedece ao quando disposto no art. 127, do Código Tributário Nacional – CTN como regra, ou seja, a eleição do domicílio tributário do sujeito passivo.

Além do mais, através da Lei nº 13.199, de 28/11/2014, foi alterado o Código Tributário do Estado da Bahia (art. 107-D) sendo instituído o domicílio tributário eletrônico neste Estado, sendo obrigatório para todos os seus contribuintes. Passou ele a ser o canal oficial da Secretaria da Fazenda com seus contribuintes, para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos. E através dele, os advogados da empresa poderão ser comunicados por tal meio, na condição de “Perfil3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF, oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

E, para não restar qualquer dúvida, relembro ao nobre patrono do recorrente de que, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda. No mais, e querendo, pode o patrono da empresa, quando da sessão de julgamento fazer a sua sustentação oral sem qualquer impedimento, já que são elas públicas.

Aprecio a arguição da existência de decadência trazida aos autos pelo impugnante. Entende ele que os fatos geradores do exercício de 2010 e relativos à infração 01 não podem subsistir diante do prazo decadencial, já que somente foi cientificado da autuação em 17/04/2015.

O Código Tributário Nacional (com força de Lei Complementar) contém dois artigos dispondo sobre a matéria. O art. 150 e o art. 173, conforme transcrevo.

*Art. 150. **O lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O ICMS é tributo sujeito à modalidade do lançamento por homologação, que, em síntese, é quando o sujeito passivo da relação obrigacional tributária realiza o ajuste do imposto mensal e o liquida (realiza o seu pagamento) antes mesmo de qualquer ato da administração fazendária, ficando a extinção do crédito adstrito à condição resolutória da homologação, expressa ou tácita, pela autoridade fiscal, tendo esta cinco anos para manifestar-se, sendo o início do prazo decadencial contado a partir do fato gerador do imposto.

Já as determinações do art. 173 levam a situação onde não tenha sido realizado qualquer pagamento do

imposto pelo sujeito passivo da relação obrigacional tributária, sendo ele exigido de ofício, uma vez que aqui nada existe a ser homologado (não se pode nem cogitar da figura do lançamento por homologação) ou quando o imposto tenha sido recolhido em parte, porém se constate fraude, dolo ou simulação. Neste caso, o prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Diante deste quadro, vê-se que a aplicação de prazo decadencial para exigência do ICMS pelo fisco, conforme CTN deve ser analisada de per si, ou no art. 150 (especificadamente o seu § 4º) ou no art. 173, I e seu parágrafo único.

No presente processo é exigido ICMS pelo fato do fisco ter detectado omissões de saídas tributadas, auditoria esta realizada através de levantamento quantitativo dos estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, ou seja, foram consideradas as quantidades declaradas pelo contribuinte como estoques iniciais e finais e escrituradas no livro Registro de Inventário, onde o autuante somou as quantidades de entradas e subtraiu as de saídas, chegando à conclusão que houve omissões de entradas e de saídas de mercadorias no exercício considerado. Nesse contexto, não há como identificar em que mês ocorreram as omissões, mas, tão somente, que elas ocorreram dentro do exercício fechado auditado (com os estoques iniciais do dia 01/01/2010 e finais do dia 31/12/2010) e, em qualquer momento, foram levadas à tributação. Portanto a data de ocorrência deve ser o último dia do último mês do período fiscalizado

Diante deste quadro, adoto o posicionamento do ilustre Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, o qual assim apreciou matéria idêntica, que resultou no Acórdão CJF 0037-11/16, julgado à unanimidade, que apresento trecho:

“Em sua defesa, o Recorrente centra a tese de que houve a decadência dos fatos geradores, uma vez que, deve se afastar a aplicação do artigo 173, I do CTN, c/c o artigo 107-A do COTEB, tanto por este ter sido revogado pelo artigo 8º da Lei nº 13.199/14, quanto à necessidade de aplicação do artigo 150, §4º do CTN, devido à apuração mensal do imposto.

Pois bem. Ab initio, cura ressaltar que a presente infração se consubstancia em um levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, conforme os critérios definidos na Portaria nº 445/98. Logo, a apuração é realizada contabilizando o estoque inicial do período (1º de janeiro de 2009) e o estoque final do período (31 de dezembro de 2009). Assim, entendo que o fato gerador do imposto só se consubstancia no último dia do exercício fechado, que no caso, foi 31 de dezembro de 2009.

Nesta trilha, não há como se protestar pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN para invocar a decadência, pois, mesmo se aplicado, não haverá a ocorrência a perda do direito de lançar, uma vez que, o lançamento se perfez em 16 de dezembro de 2014, dentro do prazo de 05 anos após o fato gerador do imposto.

Lembro que o registro de inventário do Contribuinte foi apurado anualmente, o que impossibilita a apuração mensal das omissões apontadas no presente Auto de Infração.

Portanto, não há como dar guarida à tese recursal quanto à ocorrência de decadência ou a possibilidade de apuração mensal das omissões”.

O Auto de Infração foi lavrado em 11/12/2015, o fato gerador do imposto é de 31/12/2010, tendo o fisco o direito de exigi-lo até 31/12/2015.

Neste caso, expressa e claramente, se está diante das determinações do art. 173, I, e parágrafo único do CTN como acima transcritos.

Superada tal questão, e antes de abordar as arguições de nulidades aventadas pelo contribuinte, ressalto de que, quando da instrução processual, foi observado por esta relatora e por esta 4ª JJF que a manifestação inicial do autuante em relação às infrações 01 e 02 não se encontrava em conformidade com as determinações do § 6º do art. 127, do RPAF/BA. Os autos foram a ele encaminhados, que, de pronto, obedeceu à norma legal. Foi reaberto prazo de defesa (60 dias), tendo o contribuinte, novamente, se manifestado.

Diante destes fatos, motivo para ser alegado, posteriormente, qualquer cerceamento de defesa foi sanado. Neste momento ainda ressalto que, ao contrário da afirmativa do impugnante, a diligência foi atendida em sua inteireza, já que em nenhum momento esta 4ª JJF solicitou que o autuante agrupasse as mercadorias por tipo e espécie, mas sim, que o fiscal prestasse sua informação na forma exigida pela legislação a respeito da matéria impugnada.

Passo a análise das nulidades levantadas pelo defendente.

Aduz ele ter havido cerceamento do seu pleno no direito de defesa e iliquidez do valor do imposto apurado, apresentando os seguintes motivos:

Em relação à infração 01 - levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias quando foram apuradas tanto omissões de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, o das saídas omitidas.

Diz o impugnante de que como se trata de uma empresa varejista, todas as operações de vendas são acompanhadas do respectivo cupom fiscal. De fato, assim deve ser em obediência a norma legal tributária vigente. Caso detectada qualquer irregularidade, por obrigação de ofício, deve o preposto fiscal apurar e exigir o imposto. Ou seja, o fisco tem, por obrigação (art. 142, do CTN) cumprir as determinações legais, sob pena de ser punido em agir de forma contrária.

Que a própria capitulação da infração é confusa e falha, já que, entende, não pode haver omissão de saídas e, logo em seguida, uma falta de registro de entradas com valor inferior ao das saídas.

Observa-se que a auditoria fiscal de um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (AUDIF 207) é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial ($\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Estoque Final} = \text{Saídas}$) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo, ou como corriqueiramente se diz, apresentarão saldo zero. Apresentando saldo zero tanto de entradas ou de saídas, o fisco estadual entende não existir imposto a ser exigido, já que o contribuinte cumpriu com as suas obrigações tributárias. No entanto, existindo diferenças de quantidades de entradas ou de saídas, sobre está diferença deve ser exigido o imposto, pois restará provada a omissão de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, consequentemente omitidas do fisco quando do recolhimento mensal do imposto. Encontrada diferença de quantidades nas entradas, a Lei nº 7.014/96 no seu art. 4º, § 4º determina a presunção de saídas anteriores (não se conhece qual ou quais mercadorias, nem tampouco quando deram saídas) sem os respectivos documentos fiscais, invertendo o ônus da prova ao contribuinte. Na outra vertente, apurando-se diferenças nas quantidades de saídas, não mais se está a falar em presunções legais. A diferença foi encontrada no próprio exercício fiscalizado e sobre aquelas próprias mercadorias que compuseram o levantamento fiscal, estando comprovada a omissão de saídas de mercadorias, não sendo caso de qualquer presunção. E, por fim, apurando-se diferenças tanto de saídas como de entradas, o imposto a ser exigido recai sobre o valor de maior expressão monetária, já que a tal diferença absorve a menor.

Dentro deste contexto, a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia editou a Portaria nº 445/98, com base na norma legal posta, visando orientar a fiscalização sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias e dentro de todo o escopo acima comentado. E, de forma didática (por seção), apresentou as situações que poderão ser detectadas quando de um levantamento de estoques realizado, ou seja, apurado tão somente omissões de “saídas” e ou “entradas” (Seções II e III) e apurado, no mesmo exercício as duas situações, ou seja, “omissões tanto de saídas como de entradas” (Seção IV). E, ainda, quando a auditoria for realizada em levantamento fechado (período de apuração encerrado) ou aberto (período de apuração não encerrado – art. 15 da Seção IV).

Diante de tudo ora exposto não existe qualquer falha na definição (capitulação) da infração, que resta perfeitamente clara e descrita, tendo o defendente, de forma meticulosa e por três vezes, se defendido da mesma.

Afirma o impugnante ter havido uma presunção, não podendo a fiscalização praticar atos administrativos com critérios difusos ou subjetivos, ou seja, apoiados em meras suposições. E neste caminho, entende de que a presunção é, apenas, mero indício de uma suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, sendo necessária, em conjunto, a sua comprovação, por outros meios, inclusive contábil, bem como, demonstrativo do ingresso de recursos financeiros que possam comprovar uma saída sem a emissão de documentos fiscais.

Ao contrário do afirmado, aqui não se está diante de qualquer presunção, seja legal ou não. O fato concreto para a exigência do imposto foi a omissão de saídas de mercadorias, no próprio período fiscalizado, sem a emissão de documento fiscal comprobatório, conforme determina toda a norma tributária em vigor. E o autuante seguiu, para a consecução desta auditoria, todas as determinações legais. Em assim sendo, a discussão levantada pelo contribuinte a respeito de que as omissões de saídas de mercadorias decorreram do fato do fisco ter verificado “suposta omissão de entrada” de mercadorias, ou que uma presunção legal deve ser comprovada por outros meios conforme indica, diante de tudo ora exposto, não espelha a situação fática, nem tampouco legal, dos fatos acontecidos. Ao que tudo leva a se supor é que o impugnante com tal argumento tenta desviar o foco da autuação. Portanto, sem cabimento se discutir neste processo ser, ou não, embora não o seja, a presunção legal inconstitucional, quais as provas que o fisco deve, ou não, apresentar para provar uma presunção legal ou mesmo que o levantamento fiscal adotou critérios “difusos ou subjetivos” apoiado em meras suposições. Muito pelo contrário, Os levantamentos produzidos pelo autuante estão todos calcados na documentação fiscal da empresa, ou seja, na sua escrituração fiscal digital (EFD) – a qual a empresa é obrigada a tê-la, e que estão inclusos no processo em meio magnético (fl. 24) cuja cópia foi entregue ao contribuinte (fl. 31). Afora que são documentos de propriedade da própria empresa que tem a sua guarda. E os levantamentos fiscais possuem demonstrativos analíticos e sintéticos por cada exercício, bem como, foram obedecidas a todas as determinações legais.

Fincando-se, mais uma vez, no equivocado argumento de que as diferenças apuradas derivaram de uma suposta omissão de entrada, diz o impugnante que a autuação não pode prosperar já que as entradas das mercadorias se deram por transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, não podendo existir omissões de saídas e nem de entradas.

Este é outro argumento do n. defendente sem qualquer motivo para lastrear a desconstituição da infração. Observo de que, pela norma legal, os estabelecimentos são autônomos entre si (art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96). Em assim sendo, cada estabelecimento de um aglomerado empresarial tem seus livros fiscais próprios, devendo escriturá-los e, principalmente, apresentar ao fisco (na esfera federal e estadual) os seus estoques de mercadorias à comercialização, não importando a natureza jurídica da operação que o constituiu (art. 2º, § 2ª da referida Lei Complementar - “a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua”). No presente caso, o que importa é o quantitativo dos seus estoques – existentes ou não. Assim, a discussão se em uma transferência de mercadorias há, ou não, exigência do ICMS, é fato alheio a presente lide.

Trazendo as determinações dos arts. 6º, 7º e 8º, da Portaria nº 445/98, trata, mais uma vez, a acusação como se o imposto exigido tivesse por base a falta de contabilização das entradas de mercadorias, para afirmar que o trabalho fiscal não seguiu tais procedimentos legais, criando uma nova hipótese de incidência do ICMS, a qual chamou de “fissão jurídica”. Afora que o enquadramento no art. 13, I, da referida Portaria não foi o adequado, por tudo que expôs e já comentado e analisado. Afirma ter sido comprometida a liquidez do crédito tributário exigido.

Entendo não ser necessário o legislador legislar sobre o óbvio. Porém o legislador deve (por obrigação) legislar sobre as situações específicas, não podendo fazê-lo de forma descompromissada com toda uma legislação posta. E isto foi feito através da discutida Portaria, como já se pontuou acima e que ora faço as seguintes considerações.

*A Portaria nº 455/98 nas suas Seções II e III que açambarcam os artigos 6º a 8º trata de levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, apurado através de levantamento fiscal quando detectadas diferenças de entradas **ou** de saídas de mercadorias. E na Seção IV, especifica que apurado, no mesmo exercício **as duas situações**, ou seja, “omissões tanto de saídas como de entradas” assim dispõe e para o fato em questão:*

Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, “a”, e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:
[...]*

Portanto, a discussão sobre os arts 6º, 7º e 8º como pretende o defendente aqui nada acrescenta, pois a Portaria nº 455/98 é clara e específica, e, de novo, aqui não se está a se discutir a presunção legal de saídas de mercadorias por terem sido detectadas entradas menores que suas saídas, mas sim, saídas de mercadorias no próprio período fiscalizado maiores do que as entradas, já que tais entradas nelas (saídas) estão incluídas. Por consequência, as determinações do art. 13, I da referida Portaria é sim a capitulação legal a ser utilizada e indicada pela fiscalização, sendo totalmente sem base legal a afirmativa de que houve equívoco da “fiscalização na identificação dos fundamentos legais da suposta infração, caracterizando nítido cerceamento de defesa”.

*O impugnante alega ter havido nítido cerceamento do seu direito de defesa e desobediência ao RPAF/BA, pois o autuante não indicou em quais das sete alíneas do art. 42, III, da Lei nº 7.014/97 se encontrava a multa da infração ora em combate. Embora a alínea do referido artigo não tenha sido citada, este é argumento sem qualquer pertinência, a não ser de cunho nitidamente procrastinatório, para ser arguido. Se o n. impugnante tem perfeito conhecimento de que o art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 possui sete alíneas e que a infração trata de levantamento quantitativos dos estoques de mercadorias, como minuciosamente se defendeu, por uma leitura mais do que óbvia, tal alínea somente pode ser a “g” (outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive **mediante levantamento quantitativo de estoque**) já que aqui não se está a tratar de saldo credor de caixa, suprimindo a caixa de origem não comprovada, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, entradas de mercadorias ou bens não registrados, pagamentos não registrados, valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por*

*instituições financeiras, administradoras de cartões de crédito ou débito ou “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante. Afora que dispõe o art. 19, do RPAF/BA: A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, **não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.** (grifos não originais)*

Afirma, ainda, o impugnante (Subitem 3.1.1. Da Motivação Incorreta do Auto de Infração) haver iliquidez do Auto de Infração e desobediência ao art. 39, do RPAF/BA e art. 13, I, da Portaria nº 445/98, pois os dispositivos legais que fundamentaram o enquadramento da suposta infração apenas tratam sobre datas e cumprimento de obrigações acessórias e que nem mesmo o art. 60, II, “a”, do RICMS/97 pode servir de base para o enquadramento da suposta infração ora combatida, pois ela encontra-se fundamentada na ausência de registro de entrada de mercadorias. Além do mais, ele e seu § 1º, tratam de casos em que há presunção de omissão de saídas e irregularidades no disponível e exigível, ou seja, quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, havendo necessidade da comprovação de todos esses fatores atuando em conjunto.

Afora que o mesmo é composto de cinco itens, que não foram especificados, havendo erro no cálculo do suposto imposto devido, em afronta ao próprio art. 60, II, “a” do RICMS/97 e art. 5º, da Portaria nº 455/98, uma vez que o autuante utilizou um “preço médio” sem identificar a sua origem, incorrendo novamente em “erro de direito”.

E a respeito da citação dos arts. 936 e 938 do RICMS/97, afirma que por ele não sabe qual foi o roteiro adotado pela fiscalização e qual dos métodos de arbitramento do art. 938 foi utilizado (contém sete), deixando a mercê da empresa “adivinhar” o raciocínio da fiscalização e analisar a legislação tributária para poder se defender.

Os artigos 124, I, 201, I do RICMS/97 tratam dos procedimentos - obrigatoriedade da emissão de documentos fiscais e dos prazos de pagamento do ICMS em uma operação comercial. Os artigos 323 e 331, do nominado Regulamento, da obrigatoriedade da escrituração correta destas operações. E a combinação dos mesmos com os artigos 1º, I, 2º, I, 50, do RICMS/97, que dizem respeito ao ICMS, seu fato gerador e alíquota aplicável, são, absolutamente, consistentes e corretos à irregularidade apurada. Em assim sendo, não são, como dito pelo defendente “apenas tratam sobre datas e cumprimento de obrigações acessórias”.

E mais, aliado a todos eles, na capitulação legal das infrações foram incluídas, por ter sido uma auditoria de levantamento quantitativo dos estoques, as citações do art. 60, II, “a”, § 1º, art. 936 e § 3º do art. 938 do RICMS/97 que assim dispõem:

Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:

[...]

II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:

a) apurando-se omissão de saídas:

1 - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;

2 - inexistindo comercialização da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante do Anexo 88, na hipótese de ser enquadrada no regime de substituição tributária ou do Anexo 89 nos demais casos;

3 - inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado, atualizado monetariamente na forma prevista no artigo 137 e acrescido da margem de valor adicionado constante do Anexo 88, na hipótese da mercadoria ser enquadrada no regime de substituição tributária ou do Anexo 89 nos demais casos;

4 - inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio das entradas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante do Anexo 88, na hipótese da mercadoria ser enquadrada no regime de substituição tributária ou do Anexo 89 nos demais casos;

5 - quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;

[...]

1º Na apuração da base de cálculo em função dos critérios previstos neste artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas.

Observação: este artigo encontra-se, atualmente, inserido na Lei nº 7.014/96, no seu art. 23-B.

Art. 936. O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento, em determinado período, poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que serão considerados, a depender do roteiro de fiscalização desenvolvido, os dados das operações de entradas ou de saídas, os estoques inicial e final, os serviços tomados ou, conforme o caso, prestados pelo estabelecimento, as despesas e encargos do contribuinte, o lucro auferido, e outros elementos, dados ou informações concernentes às atividades do contribuinte ou responsável.

Parágrafo único. O levantamento fiscal poderá ser renovado, sempre que forem apurados dados não considerados quando de sua realização.

Art. 938.O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

[...]

§ 3º Sempre que for impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia do período fiscalizado.

Como exaustivamente já se colocou neste voto, o art. 60, II, “a”, do RICMS/97 é o corretamente aplicável para o caso em questão, ou seja, auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias com a apuração de diferenças de entradas e saídas, sendo as diferenças de entradas menores que as das saídas, ocasião em que as mesmas são absorvidas pelas maiores. Inclusive o que aplica a própria Portaria nº 455/98. É enfadonho e desnecessário se voltar a discutir o mesmo assunto. Se o n. impugnante leva o seu raciocínio a discutir presunções legais e mais, na forma que entende como devem ser realizadas este é fato que não se pode impedir, porém não espelha a realidade fática. E, mais uma vez, aqui não se está a discutir irregularidades no disponível e exigível da empresa, apenas nos estoques de mercadorias existente do contribuinte no próprio período fiscalizado.

*A respeito dos “preços médios”, mais uma vez, equivoca-se o representante da empresa autuada. Ao analisar os levantamentos fiscais os quais lhe foram entregues, lá consta expressamente qual o cálculo adotado (coluna Tipo de Cálculo exemplos: fls. 47/48, 76/77 e CD de fl. 27 dos autos) do “preço médio” de **cada** mercadoria que compôs a auditoria realizada. No exercício de 2011 o tipo de cálculo foi exclusivamente em relação aos preços de saídas (levantamento analítico entregue) e para o exercício de 2010, o autuante adotou a regra, para a maioria das mercadorias, o preço médio das saídas por ECF (levantamento destas saídas igualmente entregue à empresa). No caso da falta deste preço (minoria das mercadorias), o preço médio dos estoques finais ou das últimas entradas. Tudo conforme determina o art. 60, II, “a”, do RICMS/97, nos seus itens 1, 2 e 4 e Portaria nº 455/98 no seu art. 5º. Se acaso, o n. representante da empresa cuidasse de analisar os levantamentos fiscais, certamente teria o mais completo conhecimento da situação ora posta, sendo desnecessária a sua afirmativa de que não sabe sua origem, nem, igualmente, em quais cinco itens do referido artigo a autuação obedeceu, nem tampouco, ter havido qualquer “erro de direito”. No mais volto a relembrar as determinações do art. 19, do RPAF/BA já transcrito neste voto. E, se, porventura, o cálculo deste preço médio não foi realizado corretamente, esta é questão de mérito, a qual deveria o autuado ter trazido provas, conforme comando do art. 123, do RPAF/BA, não o fazendo.*

Entendo argumento meramente procrastinatório, e não de nulidade, sem necessidade de se adentrar em maiores discussões, a afirmativa do impugnante de que, diante da citação do art. 936, do RICMS/97 (acima transcrito) combinado com os demais e com tudo já exposto, não saber qual foi o roteiro de fiscalização adotado pela fiscalização.

E da mesma forma o seu argumento de que houve arbitramento da base de cálculo, pois citado o art. 938 que contém sete procedimentos que podem ser executados pelo fisco. Em primeiro, embora o art. 938, do RICMS/97 diga respeito aos procedimentos que devem o fisco realizar quando de uma auditoria neste sentido, o autuante não o citou em sua integralidade, apenas indicou o seu § 3º, que como acima transcrito trata da data de ocorrência do fato gerador que é a do final do ano por se tratar de um levantamento fiscal com base nos quantitativos dos estoques.

Em relação a infração 02 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (cupons fiscais).

Diz o defendente ter havido cerceamento do seu direito de defesa uma vez que ao analisar a planilha elaborada pela fiscalização (“marisa 2011 saídas 5102 BC 0”) verificou de que foi apresentada uma listagem de produtos, sem identificar a qual nota fiscal se refere, o impossibilitando de confrontar “ou até mesmo descobrir”, os períodos em que essas operações foram realizadas.

Mais uma vez, equivoca-se o n. representante do contribuinte. Ao analisar o levantamento fiscal realizado denota-se que a empresa deu saídas de produtos com o CFOP 5102, através de cupons fiscais, com base de cálculo igual a “zero”, ou seja, sem tributação. E resta clara a identificação da operação, ou seja: data de saída, código do produto, NCM, descrição do produto, valor da alíquota, ICMS devido e o mês de apuração

(fls. 108/109 e CD –fl. 29 dos autos).

E ao redor do assunto, observo que a auditoria realizada teve por base os dados informados pelo autuado na sua EFD, precisamente no seu livro Registro de Saídas. Neste livro, os cupons fiscais são identificados e escriturados no último dia do mês. Em consequência, esta foi a data apontada pelo fiscal autuante na primeira coluna da planilha – “Data”. Portanto, como a empresa é a proprietária deste livro, o qual foi por ela mesma escriturado, e tendo o mais completo conhecimento de todos os dados nele constante, não tem qualquer base, nem fática nem legal, o argumento de defesa.

Por fim, não existe nem confusão, nem tampouco, qualquer motivação errônea dos fatos narrados no presente Auto de Infração, não havendo qualquer ofensa ao princípio da motivação, da legalidade, cerceamento de defesa nem iliquidez do débito tributário. O lançamento fiscal está em conformidade com a legislação tributária em vigor. Os fatos geradores das infrações que compõem o lançamento estão bem determinados e os seus elementos constitutivos estão descritos nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, dos quais o autuado recebeu cópia. Foram obedecidas todas as determinações do art. 39, do RPAF/B, não existindo qualquer das hipóteses de nulidades definidas no art. 18 do nominado regulamento.

E, com base em toda a análise ora feita e por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação de minha convicção, indefiro o pedido de diligência, ou mesmo perícia fiscal, na forma insistentemente requerida pelo impugnante, diante de todas as disposições contidas no art. 147, inciso I e II, do RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99), bem como, na legislação de regência de toda a matéria ora exposta. Ademais, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos.

No mérito e em relação à infração 01, o impugnante apresenta dois motivos que entende motivadores da improcedência da infração, quais sejam:

1. não haver qualquer diferença nos seus estoques, uma vez que todas as notas fiscais de entrada e saídas levantadas pela fiscalização em relação ao período da autuação foram devidamente localizadas. Esta é situação a mais óbvia possível, pois o levantamento teve por base, justamente, todos os documentos fiscais da empresa. A diferença apurada foi, exata e em resumo, a diferença dos estoques que a empresa apurou e apresentou ao fisco e suas operações de entradas e saídas de mercadorias.

2. Que sejam agrupadas as mercadorias por código e por tipo, já que elas, apesar de serem iguais, possuem descrições distintas em seus registros e esse fato causa distorção nos valores apurados pela fiscalização. Entende que devem ser aplicadas as determinações do art. 3º, da Portaria nº 445/98.

O art. 3º da referida Portaria assim dispõe:

Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

I – [...]

II – [...]

III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou 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.

Pela análise do referido artigo, apenas nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada com 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. No presente caso, verifico que no levantamento as mercadorias estão especificadas de forma individual, todas com código, descrição e contadas por unidade e tal codificação individualizada na sua escrita fiscal. Consta ainda o preço médio de cada produto, o que permite comprovar a distinção de uns com os outros. E, somente por amostragem apresento o seguinte exemplo em relação ao exercício de 2010: MEIA SOQUE SORT MESCL - códigos 806575 e 944865, com preços médios, respectivamente de R\$4,38 e R\$2,96. Portanto, não cabe o acolhimento do pedido formulado pelo impugnante, no sentido de que as mercadorias sejam agrupadas, posto que válido o levantamento realizado com base nas especificações individualizadas das mercadorias comercializadas. Afora que o defendente não trouxe aos autos, um único exemplo para consubstanciar o seu argumento, conforme determina o art. 123, do RPAF/BA.

No entanto como a informação fiscal inicial foi lacônica em relação a esta infração, esta 4ª JF solicitou que o autuante declinasse a motivação que teve para não agrupar as mercadorias. Informou ele que assim procedeu, pois, quando da fiscalização, analisou a EFD do contribuinte não constatando de que as mercadorias selecionadas para o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias possuíam as irregularidades apontadas pelo defendente. Ao tomar conhecimento desta informação, a empresa não a contesta, apenas apresenta os mesmos argumentos de sua inicial, sem, e mais uma vez, indicar uma única prova do que alegou.

Por tudo exposto, fica mantida a infração, cuja auditoria está amparada na norma legal e disciplinada na Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Infração procedente.

A infração 02 trata da falta de recolhimento do ICMS em razão da empresa ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. O contribuinte deu saídas de mercadorias com CFOP 5102, através de ECF, de mercadorias tributadas com base de cálculo igual a zero.

O impugnante afirma que, após análise, detectou de que todos os cupons fiscais autuados haviam sido cancelados. Apresenta exemplos e, em CD, cópia da memória da fita detalhe que diz ser de todos os ECFs do seu estabelecimento.

Como o autuante em sua informação inicial não enfrentou, na forma que dispõe o § 6º do art. 127, do RPAF/BA, as razões defensivas, esta 4ª JF encaminhou os autos à Inspetoria para que tal providência fosse tomada. O fiscal, após análise do CD (fl. 300) apresentado pelo impugnante afirma que nele somente contém os cupons fiscais listados as fls. 184/187 dos autos, os quais não fazem parte da autuação.

Ao realizar um batimento entre os cupons fiscais cancelados apresentados pela defesa (fls. 184/187) e o levantamento fiscal constata-se que apresentou o contribuinte dois cupons em relação ao mês de janeiro de 2011. Todos os códigos dos itens não se referem às mercadorias autuadas e comercializadas – cupons fls. 184 e 185. Portanto sem possuir qualquer conexão com a presente infração.

Em relação ao mês de março de 2011 apresentou um cupom fiscal – fl. 185. De fato o código das mercadorias é igual (10011726111), bem como o preço (R\$79,99). No entanto, a descrição da mercadoria é diferente. Autuada a CALCA JVM SKINY CARGO. VRD. 46 e no cupom fiscal cancelado é CALCA JVM SKINY T3, portanto não se pode comprovar que este cupom fiscal de fato se referiu à específica mercadoria.

Em relação ao mês de maio de 2011 – apresentados quatro cupons fiscais.

Cupom fiscal de fl. 184: mercadoria - SECULUS 28094GPS e no levantamento fiscal SECULUS 28094GPSLBAB. TODO. Embora suas descrições não sejam exatamente iguais, possuem códigos idênticos (10011071181) e mesmo preço (R\$149,90).

Cupons fiscais cancelados – fl. 186/187

No segundo cupom fiscal, o impugnante marcou a mercadoria CONJ MC A2 R11 E (código 0000001069404) com preço de R\$19,99. No levantamento fiscal com este mesmo código consta a mercadoria CONJ MC A2 R11 E AVE BABADO. HBR. 6 com preço de R\$59,97. Ou seja, embora com códigos iguais, suas descrições apenas se assemelham. Afora que a diferença de preço é grande. Em assim sendo, não são elas as mesmas mercadorias, na forma pretendida pelo defendente, inclusive tomar tal prova como motivação para uma diligência fiscal. De resto, todas as demais mercadorias existentes no referido cupom fiscal não fizeram parte da autuação.

No terceiro cupom fiscal cancelado, o impugnante marcou a mercadoria CALCA MASC/SPORT com preço de R\$39,99 e código 0000000895097. A mercadoria autuada foi a CALCA MJV SRJ 338 DND. JNS. 42, com código 10011247869 e preço de R\$69,99, ou seja, mercadorias diferentes. As demais mercadorias deste cupom fiscal não foram autuadas.

No quarto cupom fiscal foi marcada a mercadoria CALCA MJV SRJ 33 ao preço de R\$69,99. A mercadoria autuada foi a CALCA MJV SRJ 338 DND. JNS. 42 neste mesmo valor. A primeira com código 1001124786 e a segunda, 10011247869. As demais mercadorias existentes no referido cupom fiscal não fizeram parte da autuação. Ou seja, embora com preços iguais as suas descrições e códigos não os são.

Diante desta análise, somente em um cupom fiscal poderia se estabelecer dúvida, que se refere à mercadoria SECULUS 28094GPS, pois embora as suas descrições não sejam exatamente a mesma, o código e preço o são. No entanto, o autuante o analisou, afirmando não ser ela a mesma mercadoria. Este fato não foi contestado pelo impugnante que preferiu apresentar, novamente, a sua impugnação inicial quando se manifestou a respeito da informação prestada pelo fiscal.

E, quanto à afirmativa do defendente de que no CD apresentado encontrava-se a memória fiscal do ECF de todos os caixas existentes no seu estabelecimento com os cupons que foram cancelados, o autuante analisou tal situação, destacando de que nele somente se encontram aqueles indicados na defesa e ora analisados (informação, mais uma vez, não rebatida pelo impugnante), o que impossibilita uma análise, sequer razoável, das suas alegações para que se possa tomar alguma decisão mais positiva a seu favor. De mais, se o impugnante entende que os cancelamentos são de mais de 370 itens, deveria apresentá-los, conforme o disposto no art. 123, do RPAF/BA.

Por tudo ora exposto, mantenho integralmente a infração 02.

A infração 03 diz respeito ao recolhimento a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas para fins de comercialização.

A defesa informa que em diversas operações comerciais que realizou, por encontrar-se, em alguns momentos, sem o devido credenciamento, realizou o pagamento do ICMS por antecipação no mesmo mês em que o DAE foi emitido. Apresenta planilhas em relação aos meses autuados, com base em seus livros fiscais, pensando aos autos cópia do seu livro Registro de Apuração do ICMS, as guias de recolhimento e respectivos comprovantes de pagamento, além das notas fiscais, relativamente a cada mês objeto da infração. Ao analisar as razões de defesa, o próprio autuante com ela concorda, entendendo que a infração deve ser cancelada.

Diante da análise realizada pelo fiscal que realizou a auditoria, somente posso, neste momento, com ela concordar, sendo a mesma desconstituída.

Por fim, o impugnante impugna as multas aplicadas com o argumento, em síntese, que elas possuem caráter confiscatório, desobedecendo aos princípios do não confisco e da proporcionalidade, sendo que os Cortes Superiores do País já firmaram posição neste sentido.

Inicialmente, ressalto que o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia integra a estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda, portanto integra o Poder Executivo Estadual. Compete a ele, no âmbito administrativo, “julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações e recursos do sujeito passivo, interpostos a qualquer medida ou exigência fiscal, obedecendo aos princípios do contraditório, da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”.

E, conforme competência administrativa, a norma regulamentadora do processo administrativo fiscal (RPAF/BA – Decreto nº 7.629/99) expressamente retira da competência desse Colegiado abordar questões de inconstitucionalidade da legislação tributária vigente. Tal previsão encontra-se expressa no art. 167, I, do nominado decreto - Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade;

Por tudo exposto meu voto é pela PROCEDENCIA PARCIAL da autuação no valor de R\$248.597,69, mantendo integralmente as infrações 01 e 02 e votando pela improcedência da infração 03.

Inconformado com a decisão da Junta de Julgamento e fundamentado no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, peça subscrita por advogados e que se encontra anexada às fls. 409 a 435. Nesta fase recursal o contribuinte impugna decisão de piso tão somente em relação às infrações 1 e 2.

Quanto à Infração 1, alega ter ocorrido a decadência do direito do fisco lançar os créditos tributários relativamente aos fatos geradores ocorridos ao longo do exercício de 2010 com fundamento no art. 150, § 4º do CTN. Argumenta que, embora a fiscalização tenha informado a data de ocorrência em 31/12/2010, os fatos geradores ocorreram ao longo do exercício de 2010, o que implicaria no reconhecimento da decadência relativamente aos fatos anteriores a dezembro.

Transcreveu jurisprudência do STJ em apoio à sua tese. Conclui, afirmando que não houve questionamento em relação à falta de pagamento, não sendo possível, por isso, alegar-se tal fato.

Ainda no mérito a recorrente alega que a capitulação da infração é falha, questionando como é possível que haja, ao mesmo tempo, “omissão de saídas” e “falta de registro de entradas com valor inferior ao das saídas”.

Discorreu que o procedimento fiscal está regulado pela Portaria nº 445/98 e a cobrança do imposto decorreu de uma presunção, procedimento que infringe a lei e é amplamente contestado pela doutrina pátria. Assegura que não houve omissão de saídas, bem como que as operações de saída decorreram de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, em relação às quais não incide imposto. Entende que no auto de infração não há bases documentais que confirmem lastro à cobrança perpetrada pelo fisco.

Afirmou que a própria Portaria nº 445/98 dispõe que a omissão de entradas não é suficiente para ensejar a cobrança do ICMS, fato que não foi enfrentado pelo julgador de piso. Ressaltou que, conforme a Portaria citada, a exigência do ICMS deve ser embasada na falta de contabilização de entradas de mercadorias, único fato que autorizaria a presunção.

Reafirmou que não há prova de omissão de saídas de mercadorias, uma vez que todas as operações autuadas se referem a transferências entre estabelecimentos seus, não tendo havido

qualquer prova contábil do fato imputado à recorrente.

Destacou, em seguida, que a fiscalização, ao capitular a multa na peça de lançamento não mencionou qual das sete alíneas do art. 42, inciso III o presente lançamento estaria embasado, e que tal falha foi suscitada na Primeira Instância e superada pela JJF. Argumentou, contudo, que tal omissão implicou em cerceamento do seu direito de defesa.

Ainda quanto à Infração 1, alegou que houve motivação equivocada do lançamento, pois os dispositivos legais citados no auto de infração (inclusive o art. 60 do RICMS/BA) apenas tratam sobre datas e cumprimento de obrigações acessórias, destacando que, para comprovação do ilícito, seria necessária a demonstração de ocorrência simultânea de todas as irregularidades previstas no § 1º do art. 60 do dispositivo regulamentar citado, quais sejam, irregularidades no disponível, entradas ou pagamentos não registrados e quaisquer outras omissões de receitas tributáveis.

Argumentou mais à frente que foram adotadas planilhas, pelo fisco, com preços médios e MVA de 25%, sem sequer haver a indicação de qual dos itens da alínea “a” do inciso II do artigo 60 foi utilizado pela autoridade fiscal, lembrando que a Portaria 445/98 veda a aplicação de MVA. Citou os artigos 936 e 938 do RICMS para apoiar a idéia de que há incerteza na apuração da base de cálculo, cuja demonstração não recebeu a atenção devida dos julgadores de piso.

Transcreve a doutrina de Eduardo Bottallo para apoiar a tese de que o lançamento deve estar adequadamente fundamentado e motivado, cuja inobservância levou ao erro de direito incorrido pela fiscalização. Pede a decretação da nulidade do auto de infração.

Afirma que a fiscalização e os julgadores cometeram o mesmo equívoco, pois não indicaram qual o método foi utilizado para arbitramento da base de cálculo, o que conduziria, também, à nulidade do lançamento.

Declarou que caso seja ultrapassada a preliminar de nulidade, pede a essa instância julgadora que esse feito seja convertido em diligência. Disse, na peça recursal, que todas as notas fiscais, relacionadas às entradas e saídas de mercadorias, teriam sido localizadas e juntadas ao auto de infração. Destacou, ainda, que há a necessidade de que se aglutine (agrupe) os produtos por código e por tipo de mercadoria, considerando que há inúmeros produtos que possuem descrições distintas, embora sejam iguais, apresentaram no procedimento da revisão da autuada, o mesmo código, o que causaria distorção no levantamento fiscal. Ressaltou que o art. 3º da Portaria nº 445/98 (cujo texto reproduziu na peça recursal) dá amparo a tal pretensão, o que não teria sido observado pelos julgadores de piso.

No tocante à Infração 2, a recorrente declarou que a referida imputação trata de suposta falta de recolhimento do ICMS, por emitir cupons fiscais com base de cálculo igual a zero.

Afirmou que ao analisar a planilha elaborada pela fiscalização verificou que foi apresentada uma listagem de produtos, sem identificar as quais notas fiscais se referem, impossibilitando à recorrente confrontar ou até mesmo elucidar os períodos em que essas operações foram realizadas e apresentar os argumentos que demonstrassem a total improcedência dessa exigência, em nítido cerceamento de sua defesa. Todavia, a Recorrente, diligente em suas operações, analisando alguns dos produtos pelo código indicado pela fiscalização, identificou que esses cupons foram objeto de cancelamento (como se observa na frase constante nesses documentos fiscais), como se verifica nas folhas 21 a 24 da impugnação protocolada em 12/02/16 (folhas 144 a 147 dos autos).

Observou que estão destacados nesses cupons fiscais os códigos indicados pela fiscalização em sua planilha (vide folhas 21 a 24 da impugnação protocolada em 12/02/16 ou folhas 144 a 147 dos autos). Que anexou à impugnação protocolada em 12/02/16 (**doc. 03**), em CD (mídia digital), a memória da fita detalhe do estabelecimento autuado, onde consta a memória fiscal do ECF, de todos os caixas utilizados pela recorrente, onde constam os cupons que foram cancelados. Destacou são mais de 370 itens, o que impossibilitou copiar todos os cupons cancelados na

impugnação.

Alegou por fim que as multas aplicadas no Auto de Infração são de valor elevadíssimo, possuindo efeito confiscatório, por contrariarem o disposto o art. 150, inc. V, da Constituição Federal. Transcreveu decisões judiciais originárias de tribunais superiores, relacionados com esse tema, inclusive a ADI 551-1-RJ que tramitou perante o STF (Supremo Tribunal Federal).

Por fim, requereu que todas as intimações ou notificações relacionadas a este PAF sejam encaminhadas aos endereços da empresa e do subscritor da peça recursal, sob pena de nulidade:

Conclui a sua peça recursal, requerendo que seja dado provimento ao presente apelo.

VOTO

Quanto ao recurso voluntário, noto que o sujeito passivo se insurgiu relativamente às infrações 1 e 2.

Quanto à Infração 1, o contribuinte é acusado de ter incorrido na *“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 ...”*. A recorrente não concordou com a decisão da 4ª JF, tendo deduzido alegações diversas.

Preliminarmente, suscitou nulidade do lançamento por razões diversas que aborda ao longo de sua peça recursal. Inicialmente é importante que se diga que o levantamento quantitativo de estoques traduz-se como uma operação aritmética entre quatro variáveis contábeis da empresa, quais sejam, “estoque inicial”, “entradas”, “saídas” e “estoque final”. A dimensão quantitativa das duas primeiras variáveis tem que coincidir com aquela relativa às duas variáveis seguintes.

Assim, quando não ocorre identidade entre as duas dimensões referidas, há previsão legal de cobrança do imposto, por presunção de omissão de saídas (quando as duas últimas variáveis apresentam dimensão quantitativa superior às duas primeiras) ou por omissão de saídas, de forma direta (quando as duas primeiras variáveis são maiores que as duas últimas).

No caso específico do presente lançamento, não houve cobrança do imposto por presunção (diferentemente do que afirma a recorrente), mas de forma direta, por omissão de saídas, pois o resultado da expressão aritmética referida ($EI + Entradas - Saídas - EF$) revelou que as duas primeiras variáveis contábeis apresentaram quantidades superiores, conforme se pode depreender da leitura do tipo infracional (folha 02).

Por isso, não tem sentido a alegação recursal de que é inconstitucional a tributação por presunção, pois não foi essa a motivação do lançamento.

Quanto à alegação de que a capitulação legal é falha e confusa, não merece acolhida, pois há referência no lançamento ao art. 23-B da Lei nº 7.014/96, cujo caput explicita o fato infracional, conforma abaixo.

“Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:

I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;

II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:

a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

b) inexistindo documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado:

1. o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

2. *inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*

c) *quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;”;*

Ademais, na descrição dos fatos (folha 01), houve a descrição pormenorizada da conduta infratora, elementos esses que, associados aos demonstrativos de débito da infração (folhas 45/107) afastam qualquer possibilidade de incompreensão do lançamento fiscal, devendo, portanto, ser rejeitada a alegação recursal neste ponto.

Quanto à alegação de nulidade ao fundamento de que o enquadramento da multa não indica qual das alíneas do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 foi utilizado, é importante que se frise que o lançamento tributário é constituído de todos os elementos componentes do auto de infração, traduzidos como o Formulário SEAI, os demonstrativos de débito e todos os demais documentos que instruíram o processo, os quais concorrem para a conformação do libelo acusatório fiscal.

Por conseguinte, ainda que o autuante não tenham indicado, no Formulário SEAI, a alínea correspondente, a descrição dos fatos, já referida, indica, sobejamente, que a omissão de receita tributável decorreu do levantamento quantitativo de estoques, hipótese prevista na alínea “g”, conforme a seguir.

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

a) saldo credor de caixa;

b) suprimimento a caixa de origem não comprovada;

c) manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

e) pagamentos não registrados;

f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

1 - instituições financeiras;

2 - administradoras de cartões de crédito ou débito;

3 - “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;

g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque (grifo acrescido).”

Assim, não houve qualquer prejuízo ao exercício o direito de defesa da recorrente, devendo ser rejeitada a alegação de nulidade suscitada.

Quanto à alegação de insuficiência da fundamentação do auto de infração e de sua incompatibilidade com a presunção de omissão de saídas, deve-se frisar, mais uma vez, que não houve cobrança de imposto por presunção, mas de forma direta, conforme explicitado. A fundamentação do lançamento se encontra amparada por todos os elementos fáticos e legais descritos na peça inaugural do lançamento e também nos demais elementos componentes do processo, não havendo insuficiência a ser relevada juridicamente.

Quanto à alegação de falta de documentos que possa dar lastro à cobrança, o exame dos elementos que instruem o presente auto de infração, em especial aqueles que dão suporte à exigência fiscal descrita na Infração 1, revela que o autuante produziu e juntou aos autos relatórios e demonstrativos de todas as notas fiscais de saída consideradas, conforme “LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - RESUMO MENSAL POR ITEM – ECF” (2010), “Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Preços médios das omissões de

saída (lista notas de saída)” (2011) e “Omiss. saída apurada mediante levant. quant. de estoques - Lista de notas fiscais de saída” (2012). Vide CD à folha 27, recibo de entrega à folha 24.

As notas fiscais de entrada foram listadas nos demonstrativos “AUDITORIA DE ESTOQUES - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - DEMONSTRATIVO PREÇO MÉDIO ENTRADA - OMISSÃO DE SAÍDA” (2010), “Omissão de saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Preços médios das omissões de saída (lista notas de entrada)” (2010) e “Omiss. saída apurada em levant. quant. de estoques - Lista de notas fiscais de entrada” (2011). Vide CD à folha 27.

Para os documentos de entrada e saída não se faz necessária a apresentação dos documentos fiscais lançados, pois são provas que estão de posse do sujeito passivo, o qual pode consultá-las e apontar, concretamente, qualquer divergência, o que não ocorreu, até o presente momento.

Assim, entendo que as provas acostadas ao processo são suficientes a respaldar a acusação, devendo, o sujeito passivo, desincumbir-se do ônus processual de especificar as informações que apresentam divergência frente aos documentos emitidos, sem o que deverá prevalecer as informações prestadas via arquivos magnéticos. Rejeito, portanto, a alegação recursal neste ponto.

Quanto à alegação de que a Portaria nº 445/98 não autoriza a aplicação de MVA nas omissões apuradas, é importante esclarecer que não foi utilizada a MVA para apuração do preço médio para as omissões de saída, conforme se pode constatar pela consulta feita ao demonstrativo de débito “SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE A DE ENTRADAS – 2010”, comparativamente ao relatório “LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - RESUMO MENSAL POR ITEM – ECF - 2010”. Vide CD à folha 27.

Quanto à solicitação de diligência, ao argumento de que haveria necessidade de agrupamento de itens, ressalto que a recorrente deveria ter especificado que itens pretendia ver agrupados, bem como demonstrar os prejuízos que lhe causaram o levantamento fiscal das mercadorias indicadas, de forma segregada. Como não o fez, denego a solicitação de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da minha convicção.

Quanto à alegação de decadência relativa aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, noto que não assiste razão ao sujeito passivo, pois a ciência do lançamento ocorreu no dia 22/12/2015, conforme consta da folha 03 do processo. Sendo assim, nesta data, era possível exigir tributos relativos a fatos geradores ocorridos a partir do dia 22/12/2010 para frente. Ora, o levantamento quantitativo de 2010, registra como data de ocorrência o dia 31/12/2010, fato que se encontrava, portanto, susceptível de lançamento naquele momento. Embora o levantamento quantitativo de estoques faça a movimentação de mercadorias no estabelecimento empresarial de todo o exercício, a cobrança do imposto decorre da constatação de divergência entre a quantidade de mercadorias contabilizada em estoque e aquela inventariada no último dia do ano, evento que autoriza o lançamento do tributo correspondente à quantidade “omitida”, cuja constatação somente se deu naquela data (o último dia do exercício fiscal).

Assim, somente no momento da contagem do estoque é que se constata que se encontram ausentes as mercadorias objetos da autuação, sendo este o princípio que orientou o legislador, conforme se depreende da leitura do art. 60, inciso II, alínea “a”, item “1” do RICMS/97 (vigente à época), conforme abaixo.

“Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:

..
II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:

a) apurando-se omissão de saídas:

1 - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês (grifo acrescido) em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;

...”

Ademais, o § 2º do art. 39 do RPAF dispõe que a data de ocorrência deverá ser definida como o último dia do período, quando não se puder discriminar o débito por mês, conforme abaixo.

“Art. 39. O Auto de Infração conterá:

...

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

...”

Não acolho, portanto, a alegação de decadência articulada na peça recursal e fundamentada nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional). Incide no caso em exame as disposições do art. 173, inc. I, que estabelece que a contagem do prazo decadencial tem início a partir do primeiro dia do exercício à ocorrência do fato gerador.

No mérito propriamente dito, a recorrente não deduziu qualquer alegação, tendo se limitado a suscitar a nulidade, mediante questionamentos metodológicos, todos já analisados.

Assim, mantenho a decisão de piso no que se refere à Infração 1.

No tocante à infração 2, também objeto do Recurso Voluntário, observo que a decisão de piso enfrentou todas as questões suscitadas pela defesa, que estão adstritas ao campo dos fatos, demandando a produção de prova em contrário pela recorrente.

A infração 02 trata da falta de recolhimento do ICMS em razão da empresa ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. O contribuinte deu saídas de mercadorias com CFOP 5102, através de ECF, de mercadorias tributadas com base de cálculo igual a zero.

O impugnante afirma que, após análise da peça acusatória, detectou de que todos os cupons fiscais autuados haviam sido cancelados. Apresenta exemplos e, em CD, contendo cópia da memória da fita detalhe que afirma ser de todos os ECFs do seu estabelecimento.

Na fase de instrução do processo ocorrido na 1ª instância de julgamento, a julgadora de piso enviou o PAF para que o autuante abordasse as inconsistências relatadas na inicial.

O autuante, ao realizar os batimentos (cruzamentos) entre os cupons fiscais cancelados apresentados pela defesa (fls. 184/187) e o levantamento fiscais constatou que o contribuinte apresentou dois cupons em relação ao mês de janeiro de 2011. Todos os códigos dos itens não se referem às mercadorias autuadas e comercializadas – cupons fls. 184 e 185. Portanto sem possuir qualquer conexão com a presente infração.

Em relação ao mês de março de 2011 foi apresentado um cupom fiscal – fl. 185. Constatado que o código das mercadorias era igual (*código* 10011726111), bem como o preço (R\$79,99). No entanto, a descrição da mercadoria era distinta. Foi autuada a operação de saída da CALCA JVM SKINY CARGO. VRD. 46 e no cupom fiscal cancelado, o item descrito na operação era CALCA JVM SKINY T3,. Em decorrência não se acatou apresentada pela defesa em razão da mesma não se referir a mesmas mercadorias.

Em relação ao mês de maio de 2011 – foram apresentados quatro cupons fiscais. Cupom fiscal de fl. 184: mercadoria - SECULUS 28094GPS e no levantamento fiscal SECULUS 28094GPSLBAB. TODO. Embora suas descrições não sejam exatamente iguais, possuem códigos idênticos (10011071181) e mesmo preço (R\$149,90). Cupons fiscais cancelados – fls. 186/187. No segundo cupom fiscal, o impugnante consignou a mercadoria CONJ MC A2 R11 E (código 0000001069404) com preço de R\$19,99. No levantamento fiscal com este mesmo código consta a mercadoria CONJ MC A2 R11 E AVE BABADO. HBR. 6 com preço de R\$59,97. Ou seja, embora com códigos iguais, suas descrições apenas se assemelham. Afora que a diferença de preço é grande. Em assim sendo, foi entendido pelo julgador de piso que o documento cancelado pela recorrente referia a mercadorias distintas. Quanto às demais mercadorias existentes no referido cupom fiscal as mesmas não fizeram parte do Demonstrativo que lastreou a autuação.

No terceiro cupom fiscal cancelado, o impugnante fez menção à mercadoria CALCA MASC/SPORT com preço de R\$39,99 e código 0000000895097. A mercadoria autuada foi a CALCA MJV SRJ 338 DND. JNS. 42, com código 10011247869 e preço de R\$69,99, ou seja, são produtos distintos. Constatado também que as demais mercadorias deste cupom fiscal não integraram a autuação.

O quarto cupom fiscal foi relacionado à mercadoria CALCA MJV SRJ 33 ao preço de R\$69,99. A mercadoria autuada foi a CALCA MJV SRJ 338 DND. JNS. 42 neste mesmo valor. A primeira com código 1001124786 e a segunda, 10011247869. As demais mercadorias existentes no referido cupom fiscal não fizeram parte da autuação. Ou seja, embora com preços iguais as suas descrições e códigos não os são.

Diante desta análise de ordem fática, somente um cupom fiscal, no entendimento da julgadora de piso, poderia se estabelecer a dúvida no sentido de acolher a tese defensiva. Essa dúvida restringiu-se à mercadoria SECULUS 28094GPS, pois embora as suas descrições não sejam exatamente as mesmas, o código e preço eram idênticos. No entanto, o autuante, ao analisar a questão, afirmou que não havia identidade entre os produtos. Este fato, porém, não foi contestado pelo impugnante que preferiu apresentar, novamente, os mesmos argumentos articulados na sua impugnação inicial quando se manifestou a respeito da informação prestada pelo fiscal.

E, quanto à afirmativa do defendente de que no CD apresentado encontrava-se a memória fiscal do ECF de todos os caixas existentes no seu estabelecimento com os cupons que foram cancelados, o autuante analisou tal situação, destacando de que nele somente se encontram aqueles indicados na defesa e ora analisados (informação, mais uma vez, não rebatida pelo impugnante), o que impossibilita uma análise, sequer razoável, das suas alegações para que se pudesse tomar alguma decisão mais positiva a seu favor. De mais, se o impugnante entende que os cancelamentos são de mais de 370 itens, deveria apresentá-los, conforme o disposto no art. 123, do RPAF/BA.

A infração 02 foi integralmente mantida e o contribuinte, na peça recursal, limitou-se a repetir os argumentos já reproduzidos na inicial, e enfrentados na revisão procedida pelo autuante e referendados pela decisão na decisão de piso. .

Em decorrência mantenho a decisão de piso no tocante ao mérito do item 2 do lançamento.

Em razões subsidiárias foi alegada na peça recursal a abusividade da multa aplicada no Auto de Infração O contribuinte postula, na peça recursal, que esta instância julgadora proceda à redução ou exclusão da penalidade de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Observe, entretanto, conforme se encontra indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 04/05), que se forem atendidas as condições estabelecidas no art. 45 e 45-B da lei de regência do ICMS, a multa por descumprimento de obrigação principal poderá sofrer redução entre 70% a 25%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe foi imputada, pode haver redução significativa do ônus da multa aplicada, menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. A lei de regência do imposto na Bahia estabelece mecanismos de aplicação automática que implicam em reduções dos valores nominais das penalidades.

Quanto à questão da excessiva onerosidade da multa frente ao princípio constitucional do não confisco, trata-se de matéria que não pode ser apreciada na instância administrativa, visto que o julgador do contencioso fiscal não pode declarar a inconstitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, deixando de aplicá-la. Incide no caso as disposições do art. 167, inc. I, do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99. Essa pretensão poderá ser submetida pelo contribuinte aos órgãos competentes do Poder Judiciário através do manejo das ações próprias.

Ademais a questão pertinente à redução ou à exclusão da multa por descumprimento de obrigação principal, ao apelo da equidade, por falta pagamento ou pagamento a menor do imposto é questão que se encontra fora no campo de competência das Câmaras Ordinárias de

Julgamento do CONSEF.

Observo por fim que as intimações relativas ao presente feito deverão ser realizadas em nome da empresa autuada e de seus patronos, vinculados ao escritório de Advocacia Toledo Advogados Associados, com endereço profissional, na Rua Estados Unidos, nº 322, Jardim América, São Paulo - SP, CEP 01427-000.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206826.0020/15-0**, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A. (LOJAS MARISA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$248.597,69**, acrescido das multas de 100% sobre R\$246.404,66 e 60% sobre R\$2.193,03, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos III e II, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS