

A. I. N° - 203459.0017/14-0
AUTUADO - M5 INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - RICARDO FRANÇA PESSOA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05/04/2017

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0054-03/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. UTILIZAÇÃO ANTECIPADA. A escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios, no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito, inexistindo previsão regulamentar para antecipação de crédito fiscal. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. **b) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 17/12/2014, refere-se à exigência de R\$93.777,62 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.01.03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias objeto de antecipação parcial, antes de seu recolhimento, nos meses de junho e outubro de 2013. Valor do débito: R\$8.205,52. Multa de 60%.

Infração 02 – 04.05.02: 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 em exercício fechado (2013), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Valor do débito: R\$79.710,58. Multa de 100%.

Infração 03 – 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito

passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2012. Valor do débito: R\$5.861,52. Multa de 100%

O autuado apresentou impugnação às fls. 121 a 150, alegando que o Auto de Infração em tela não pode de forma alguma prevalecer, eis que, além de conter os vícios, a acusação fiscal por ele veiculada, analisada pelo seu mérito, se mostra totalmente improcedente.

Quanto à infração 01, alega que muito se discute sobre a exigência de antecipação parcial do ICMS, e tanto a doutrina quanto a jurisprudência não chegaram a um consenso sobre tema tão relevante na seara constitucional. Para por fim a essa celeuma, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI nº 3.426, assentou entendimento de que a antecipação parcial não ofende a nenhum princípio enunciado em nossa Constituição, assim como de que essa hipótese constitui uma espécie de substituição tributária.

Informa que, respeitando a legislação vigente, apurou crédito do imposto devidamente pago (antecipado) nos meses anteriores a junho e outubro de 2013, motivo pelo qual está seguro de sua escrituração no Registro de Apuração do ICMS – Resumo CFOP (Docs. 03 e 04). Afirma que não conseguiu identificar a diferença apontada pela Fiscalização no Termo de Encerramento do presente Auto de Infração, mais precisamente na planilha exposta na Folha “Antecipação Parcial – 2013”, e dessa forma, apresenta seu próprio Resumo CFOP, assim como todos os Documentos de Arrecadação Estadual – DAE, os quais comprovam a correta escrituração dos créditos de ICMS (antecipado).

Nesse sentido, entende que merece ser cancelada a infração 01, afirmando que a Fiscalização não demonstrou corretamente os cálculos e os valores pagos de ICMS pelo defendente, os quais refletem com precisão os valores devidamente recolhidos (antecipados), nos termos da legislação estadual da Bahia.

Infração 02: Alega que inexistente neste Auto de Infração, e nos documentos que o instruem, qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela Fiscalização na realização do levantamento quantitativo, elaboração dos relatórios e, por consequência, na apuração quantitativa e valorativa das diferenças de estoque que alega existirem.

Diz que a única suposição possível nesse contexto é de que a Fiscalização se baseou, unicamente, em documentos fornecidos pelo defendente após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, livros Registro de Entradas e Saídas, Registro de Apuração e Inventário dos períodos autuados.

Afirma que a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração, como os disponibilizados pelo defendente à Fiscalização requer certas cautelas. Em outras palavras, esses arquivos, por si só, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração involuntária na sua utilização como base para elaboração de levantamentos fiscais. Nessa linha de raciocínio, reproduz ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

Para que não restem dúvidas, o defendente informa que pretende ver esclarecido é a impossibilidade da base probatória utilizada no presente Auto de Infração ser calcada em arquivos como os fornecidos à Fiscalização.

Entende que a prova cabal em situações de levantamento de estoques e consequente verificação de omissões de saída, caso do presente Auto de Infração, deve sempre ficar sujeita à análise física das notas fiscais de entrada e saída, na medida em que os arquivos magnéticos ou físicos de escrita fiscal constituem meros indícios, e não prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário. Nesse diapasão, novamente destaca lição de Paulo de Barros Carvalho.

Diante de todos os ângulos abordados nas razões de defesa, afirma restar claro que, para proceder à autuação, o Fisco deve se valer de consistentes informações e parâmetros. Isso

significa dizer que a metodologia para a análise de dados deve se revestir de rigor técnico, sob pena de incorrer em absoluta arbitrariedade, principalmente quanto ao resultado da fiscalização.

Ressalta que o levantamento quantitativo realizado no presente lançamento foi efetuado em exercícios fechados, que correspondem aos anos de 2012 e 2013. Diz que o levantamento realizado pela Fiscalização está totalmente equivocado, sobretudo porque, no aludido lançamento, foram considerados os Códigos equivocados das mercadorias, e não foi possível inferir os números corretos de entradas e saídas.

Explica: a Fiscalização não notou que cometeu um equívoco ao analisar as informações do estoque em 2012 e 2013. No Auto de Infração é apresentado o documento “Auditoria de Estoques”, na qual utiliza classificações que possuem como base o “Código” do produto. Entretanto, o Código descrito no Auto de Infração não corresponde à mercadoria descrita no campo “Nome do Produto”. Em outras palavras, a Fiscalização não conseguiria chegar a números precisos de entrada e saída, haja vista que o Código descrito não corresponde somente ao produto mencionado, mas sim a diversos outros, sendo, na verdade, um Código Geral. Ou seja, a Fiscalização tinha como obrigação constatar que as mercadorias estavam registradas em diversos outros Códigos, os quais refletem com perfeição cada uma das suas especificidades.

Para uma melhor elucidação do equívoco no levantamento fiscal, cita a classificação utilizada pela Fiscalização, código 1152040, descrevendo apenas e tão somente o Produto “SWEATER LISTRAS DEC CANOA PE ENX DARK BLUE 03”.

Informa que em seu estoque o código 1152040 corresponde a um Código Geral, que se divide em diversos outros Códigos para cada mercadoria, conforme transcrito a seguir (.Doc 05).

Diz que uma análise simples da planilha que elaborou e também, de forma minuciosa para outros 19 (dezenove) produtos em seu estoque, nota-se que a classificação adotada pela Fiscalização não está correta. O Código nº 1152040 não reflete o produto “SWEATER LISTRAS DECUN CANOA PE ENX DARK BLUE 03”, conforme apontado no Auto de Infração, mas trata-se, em verdade, de um Código Geral, que com o acréscimo de mais dois números em sua classificação vai definir qual é realmente o produto correspondente no estoque da Defendente.

Conclui que em razão do alegado equívoco cometido pela fiscalização na análise do estoque, faz necessário o cancelamento da Infração 02. Cita mais dois produtos em que se constata a diferença entre códigos e afirma que, tendo a Fiscalização cometido equívoco na leitura das informações do estoque do defendente, não há como prevalecer a exigência descrita na Infração 02. Dessa forma, resta evidente a completa inconsistência do trabalho fiscal levado a cabo, que, por via de consequência, aponta para a necessidade de cancelamento da presente autuação em relação à Infração 02.

Frisa que merece destaque o fato de que o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias, já que as poucas informações que constam nos relatórios que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério utilizado pela Fiscalização para a obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existirem. E quando utilizado o Código do Produto de forma equivocada, conforme descrito acima, tais incertezas ficam mais evidentes.

Afirma que os valores denominados pela Fiscalização como “Preço Médio”, indicados nos relatórios, são utilizados na apuração da base de cálculo do ICMS supostamente devido, mediante a multiplicação pelas alegadas diferenças de estoque, e posterior aplicação da respectiva alíquota sobre o resultado obtido.

Alega que os critérios e a metodologia de apuração do “Preço Médio” não são indicados em qualquer documento que instruiu essa autuação, não tendo sido possível ao defendente sequer presumir a forma pela qual foram apurados, pois, inclusive, foram utilizados Códigos de Produtos equivocados.

Disso resulta a inegável iliquidez e incerteza do crédito tributário, na medida em que, como disse, nenhuma informação foi prestada pela Fiscalização acerca dos critérios adotados na apuração dos montantes denominados "Preço Médio" constantes dos respectivos relatórios e, por consequência, na apuração das respectivas bases de cálculo.

Entende que tais omissões configuram, ainda, nítido cerceamento ao direito de defesa, uma vez que o autuado desconhece os critérios e metodologias adotados pela Fiscalização ao apurar os montantes e valorar as supostas diferenças de estoque que afirma existirem. Indaga como poderá exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo Texto Constitucional, e que permeiam nosso ordenamento jurídico.

Acrescenta que, se não bastasse o fato de ter identificado qualquer indício acerca dos critérios e metodologias empregados na determinação desse "Preço Médio", na grande maioria dos casos ele supera, e muito, a média do valor unitário real, além de refletir, conforme acima exposto, o Código de Produto equivocado.

Diz que a falta de informações acerca dos critérios e metodologias usadas na apuração dos valores utilizados para a determinação da base de cálculo do ICMS tido como devido, que se estende por todo este Auto de Infração e representa um vício de nulidade inerente ao trabalho fiscal, na medida em que priva o defendente de qualquer tipo de controle sobre a composição da exigência que lhe foi imposta já que, a rigor, não há meios de se aferir a base de cálculo utilizada para determinação da exigência fiscal.

Nesse contexto, afirma que deve o Auto de Infração ser retificado para que se determine a adoção, pela Fiscalização, dos valores unitários efetivamente utilizados pelo defendente em seus livros, em substituição aos constantes na peça acusatória, que carecem de qualquer embasamento legal, impossibilitando que ele quantifique a exigência tributária que lhe foi imputada.

Entende que se deve ter em mente, ainda, que a omissão de uma informação indispensável à quantificação de uma exigência tributária não é compatível com os princípios que devem orientar a conduta da administração pública, enunciados no artigo 37, da Constituição Federal, e reproduzido no artigo 8º, da Lei Complementar nº 939/2003, que transcreveu.

Ressalta que a lavratura de um Auto de Infração possui a natureza de um lançamento tributário de ofício e adere integralmente aos princípios constitucionais reproduzidos no dispositivo legal transcrito acima. É requisito para sua validade que a constituição de crédito tributário observe as leis plenamente revestidas de eficácia e validade e traga explícitos todos os elementos que motivaram a sua prática, sendo defeso à fiscalização ocultar qualquer aspecto inerente à sua conduta. Para corroborar essa afirmação, transcreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Acrescenta outros comentários sobre os requisitos de um Auto de Infração e diz que, diante da ausência de um demonstrativo indispensável à mensuração da base de cálculo do débito consubstanciado no presente Auto de Infração, indaga como é possível saber se o valor unitário utilizado pela fiscalização corresponde realmente ao custo/valor médio de saída de cada produto em relação ao qual foi apurada uma suposta diferença de estoque.

Conclui que, se a fiscalização não apresenta todos os elementos utilizados na valoração das supostas diferenças de estoque, não há condições para se averiguar se o trabalho fiscal está condizente com a realidade dos fatos ou se, ao contrário, encerra uma arbitrariedade que resulta em uma majoração indevida dos valores exigidos. Diz que os procedimentos adotados por ocasião da lavratura do Auto de Infração em combate comprometem a validade deste lançamento, especialmente no tocante à infração 02, devendo a exigência nela veiculada ser imediatamente cancelada.

Infração 03: O defendente chama a atenção que, conforme admitido pela própria Fiscalização, a conclusão quanto às supostas omissões se deu a partir de presunção. Entende que autuação fiscal baseada em presunção não possui os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação concretos.

Também alega ser impossível admitir a interpretação completamente desvinculada da realidade dos fatos ocorridos, principalmente por sua postura negocial e contributiva. Diz que o exercício do poder de tributar deve se pautar pelos ditames do princípio da legalidade, sendo imperativo que o Fisco assinala pelo menos fortes indícios de infração à legislação tributária para autuar o contribuinte, sob pena de total nulidade do trabalho fiscal.

Ressalta que as "suposições" apontadas pela Fiscalização, além de estarem totalmente equivocadas, só teriam condições de prosperar se viessem acompanhadas de outros elementos ou provas que refletissem a realidade das movimentações do defendente em seu estoque, o que, conforme exaustivamente comprovado nas razões de defesa, não ocorreu.

Para corroborar seu entendimento, o defendente reporta-se a um trecho de lavra do festejado Ricardo Mariz de Oliveira, analisando a pertinência do crédito tributário apurado mediante conclusões perfunctórias e sem embasamento fático. Ainda sobre o tema, reproduz ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza.

Afirma que não só a doutrina, mas também reiteradas decisões administrativas e judiciais, declaram ser inadmissíveis os lançamentos tributários efetuados com base em conjecturas e suposições, sem amparo em fatos e documentos da escrita fiscal. A título exemplificativo, apresenta o entendimento emanado do Superior Tribunal de Justiça.

Conclui que restou claro que o presente Auto de Infração foi lavrado com diversos erros, vícios e imperfeições, e não possui a necessária consistência para amparar a autuação e as penalidades aplicadas, sendo que, especialmente no tocante à suposta infração 03, se encontra fundado em presunções, ficções ou meros indícios, motivo pelo qual a referida infração 03 deve ser também anulada, para que nada se exija do defendente a título de imposto, multa e juros.

O impugnante informa que na maioria dos tópicos de defesa, a linha de argumentação desenvolvida está fundada em uma análise por amostragem das distorções cometidas pela fiscalização, pois lhe é praticamente inviável empreender, no prazo de 30 (trinta) dias legalmente previsto para a apresentação de defesa, um levantamento paralelo que encontre, item a item, todas as incorreções existentes no trabalho fiscal.

Para que se tenha a exata dimensão de quanto o levantamento fiscal discrepa da realidade dos fatos, bem como das distorções apontadas em cada tópico da defesa, alega que se faz necessária a realização de perícia contábil com os objetivos de comprovar se existem, efetivamente, as pretensas diferenças de estoque apuradas pela fiscalização, entre os saldos do estoque inicial e final do período e entre o volume das vendas e o estoque final, mediante consideração de todas as operações que efetivamente resultaram no ingresso desses produtos no estabelecimento autuado, tomando por base não somente os arquivos magnéticos, mas essencialmente as Notas Fiscais, somadas aos livros Registro de Entradas, de Saídas, de Inventário, de Controle da Produção e do Estoque e os registros contábeis, como o razão de estoque.

Registra que pode esta Junta de Julgamento Fiscal determinar a realização de perícia, nos termos dos artigos 137 e 145, do RPAF/BA, Decreto 7.629/99. Requer a realização de perícia pelas razões acima expostas, requerendo, igualmente, sua regular notificação para apresentação de quesitos e nomeação de assistente técnico.

Quanto às multas aplicadas, alega que não houve qualquer irregularidade na utilização do crédito de ICMS descrito na Infração 01, ou mesmo no registro das operações de entrada e saída no estoque do defendente, conforme exposto nas Infrações 02 e 03. Diante da comprovação da regularidade das operações realizadas nos anos de 2012 e 2013, entende que merece ser cancelado integralmente o presente Auto de Infração, e, ato contínuo, ser canceladas as multas impostas.

Caso esse Órgão Julgador entenda pela manutenção das referidas infrações, o que admite apenas *ad argumentandum tantum*, alega que merecem, sem sombra de dúvida, ser reduzidas as multas aplicadas, por possuírem caráter evidentemente confiscatório. Comenta sobre o caráter confiscatório das multas e diz que o artigo 150, inciso IV, assevera ser vedada a utilização de

tributo com efeito de confisco. Afirma que toda atividade tributária não poderá ultrapassar as fronteiras do confisco, inclusive a aplicação de multas. Em outras palavras, a aplicação de multa não poderá ser excessiva a ponto de, a uma só vez ou paulatinamente, destruir a propriedade do contribuinte. Neste sentido, reproduz ensinamentos de Antonio Roberto Sampaio Dória. Diz que esse entendimento é corroborado pela melhor doutrina e também pela jurisprudência. Afirma que Sacha Calmon Navarro Coêlho também condena as multas confiscatórias e cita julgados do Supremo Tribunal Federal.

Diz que o STF adota explicitamente a orientação de que: **(i)** as penalidades tributárias devem ser graduadas segundo a extensão dos danos ao Erário; **(ii)** a caracterização das infrações deve levar em conta a intenção do agente; e **(iii)** é perfeitamente possível aos órgãos de julgamento administrativo ou judicial reduzir ou cancelar penalidades excessivas e/ou confiscatórias. A jurisprudência da mais alta Corte pátria é maciça no sentido de que as multas tributárias não podem e não devem ter dimensionamento excessivo, nem tampouco feição confiscatória.

Conclui que deve ser cancelada a multa aplicada por meio da autuação em combate, sob pena da mesma se apresentar excessiva, confiscatória, ou, quando menos, desproporcional.

Por fim, assegura que está evidenciada a total falta de fundamento das acusações fiscais, e requer que o Auto de Infração ora combatido seja declarado nulo, mediante o acolhimento das diversas preliminares arguidas.

Caso se entenda que o presente Auto de Infração se reveste dos requisitos de validade de um lançamento de ofício (o que admite apenas para efeito de argumentação), requer que as razões de mérito desenvolvidas nas razões de defesa sejam integralmente acolhidas, determinando-se, assim, o cancelamento do débito das infrações 01, 02 e 03, para o fim de nada ser exigido a título de imposto, multa e acréscimos legais.

Em relação à multa, caso esta Junta de Julgamento Fiscal entenda pela manutenção das referidas Infrações, alega que merecem ser reduzidas as multas aplicadas (60% - Infração 01 e 100% - Infrações 02 e 03), por possuírem caráter evidentemente confiscatório.

Protesta pela posterior juntada de todo e qualquer documento necessário à comprovação da improcedência das acusações fiscais que lhe foram imputadas, assim como pela realização de perícia contábil, nos termos do artigo 145, do Decreto nº 7.629/1999. Por fim, protesta pela realização de sustentação oral de suas razões quando do julgamento desta defesa.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 209/210 dos autos. Relativamente à utilização créditos fiscais em valores superiores aos pagamentos efetuados a título de antecipação tributária, reproduz a alegação defensiva de que não conseguiu identificar as diferenças autuadas, e apresenta documentação para respaldar suas afirmações, folhas do livro de Apuração e DAEs de pagamentos.

Diz que não assiste razão do autuado porque traz aos autos documentos relativos aos meses de maio e novembro de 2013, que não foram objeto da autuação, para então apresentar os relativos aos meses autuados, junho e outubro de 2013, que ao invés de combater o lançamento efetuado pela fiscalização, ratifica-o, pois as folhas do livro e os DAEs acostados, trazem os mesmos valores constantes no demonstrativo de folha 7 deste PAF, produzido pela fiscalização, portanto a defesa contribui para demonstrar a procedência da autuação. Afirma que houve engano cometido pela defesa, que coloca DAEs de outubro junto com livro de novembro e vice e versa.

Quanto ao levantamento quantitativo de estoque, diz que o defendente pretende desqualificar os Arquivos Magnéticos, alegando que não foi apresentada pela fiscalização a metodologia do levantamento de estoque, e mais um monte de argumentação protelatória que em nada contribuem para demonstrar erros porventura existentes no trabalho realizado.

Também reproduz a alegação de que houve um grave erro no levantamento do estoque, pois que o mesmo considera um Código Geral com uma determinada descrição, mas que as mercadorias se desdobram em outros códigos, e estes é que deveriam ser considerados.

Informa que o código geral traz a descrição de uma mercadoria específica e não de um gênero de mercadorias, por exemplo: na folha 132, é dito na defesa que o código 1152040 com a descrição Camisa Malha Contraste, seria um código geral para diversas mercadorias, inclusive camisas jeans que é outro tecido, não tendo nada a ver com malha. Diz que o autuado traz apenas isto na defesa, não demonstrando os erros que aponta, por isso, não merecem ser consideradas.

Reproduz a alegação defensiva de que os preços médios não foram demonstrados, e que não entende como se chegou a eles. Diz que não é verdade que não foram demonstrados, estão nas folhas 45 e 46, 68 a 75 e 138 a 145. Não entender como se chegou a eles, não se ver porque, pois é apenas uma singela conta de média aritmética. Não merece crédito como todo o resto, também esta parte da defesa.

Não concorda com a alegação de que deve ser realizada perícia contábil e em relação ao questionamento referente aos percentuais das multas. Afirma que não constatou argumentação defensiva consistente e que não cabe ao Auditor combater, visto que sua função é aplicar a legislação posta. Pede a procedência do presente Auto de Infração.

Às fls. 227/228 esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou por converter o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que o autuante adotasse as seguintes providências:

1. Quanto à infração 01, fornecesse ao defendente cópia do demonstrativo à fl. 07, e solicitasse os comprovantes de recolhimento dos valores correspondentes às diferenças apuradas, excluindo do levantamento fiscal os valores comprovados.
2. Em relação ao levantamento quantitativo de estoques, considerando a possibilidade de erro nos arquivos magnéticos quanto aos códigos das mercadorias, solicitasse novos arquivos magnéticos retificados, indicando o código específico da cada mercadoria, com base nos dados constantes nos documentos fiscais.
3. Se apresentados os novos arquivos magnéticos solicitados, após fazer os testes de consistências, refizesse o levantamento fiscal, observando o código específico de cada mercadoria.
4. Quanto aos estoques, considerasse as quantidades, constantes no livro Registro de Inventário apresentado à época da fiscalização.

Também foi solicitado que a Inspetoria Fiscal entregasse ao autuado de cópia de todos os elementos que fossem anexados aos autos pelo autuante, mediante recibo firmado pelo contribuinte ou seu representante legal, com a indicação do prazo de dez dias para o mesmo se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos.

À fl. 231 o autuante apresenta o resultado da diligência informando que o defendente foi intimado em 15/09/2016 para atender o quanto requerido na diligência, conforme se pode observar na cópia da intimação anexa, entretanto, expirado o prazo em 30/09/2016, não houve qualquer manifestação nem cumprimento ao solicitado. Também informa que os demais itens da diligência dependeriam do atendimento da intimação.

Conforme despacho às fls. 236/237 foi informado que o presente Auto de Infração é composto de três infrações, totalizando valores históricos de R\$93.777,62 (demonstrativo de débito reproduzido), e que o autuante, instado a se manifestar, à fl. 222 ratificou as ocorrências apuradas, afirmando que “nenhum outro valor foi lançado na auditoria realizada”.

Também foi informado no referido despacho que “no Demonstrativo de Débitos, Detalhes do PAF, emitido por meio do SIGAT em 26/10/2016 (fls. 223 e 234), constam ocorrências e valores que

não foram consignados no AI em questão”, totalizando R\$1.174.479,64, conforme quadro elaborado à fl. 236.

O presente processo foi encaminhado à GECOB para verificação do quanto solicitado pela Infaz Varejo e, se for o caso, “proceder à exclusão dos valores lançados indevidamente”.

Consta à fl. 243 que a solicitação foi atendida, retornando-se o presente processo ao CONSEF para as medidas cabíveis.

Considerando que as providências adotadas foram de caráter administrativo e não foi juntado aos autos qualquer demonstrativo ou documento novo que alterasse os cálculos do imposto exigido ou as infrações originalmente lançadas, não houve necessidade do retorno do PAF para intimar o defendente a tomar conhecimento das referidas providências.

VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O defendente alegou que inexistente neste Auto de Infração, e nos documentos que o instruem, qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela Fiscalização na realização do levantamento quantitativo. Afirmou que tais omissões configuram nítido cerceamento ao direito de defesa, uma vez que, o autuado desconhece critérios e metodologia adotados pela Fiscalização ao apurar os montantes e valorar as supostas diferenças de estoque.

Observe que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos magnéticos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento. Constatado que a atuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante (fls. 07 a 194 dos autos) e nos documentos apresentados pelo defendente.

O autuado apresentou o entendimento de que arquivos magnéticos, por si só, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração involuntária na sua utilização como base para elaboração de levantamentos fiscais.

Sobre esta alegação, o defendente foi intimado para apresentar novos arquivos magnéticos indicando o código específico da cada mercadoria, com base nos dados constantes nos documentos fiscais. Entretanto, não atendeu à intimação.

O defendente afirmou que o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias, já que as poucas informações que constam nos relatórios que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério utilizado pela Fiscalização para a obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existirem. Disse que nenhuma informação foi prestada pela Fiscalização acerca dos critérios adotados na apuração dos montantes denominados "Preço Médio" constantes dos respectivos relatórios e, por consequência, na apuração das respectivas bases de cálculo.

Observo que os demonstrativos de cálculo do preço médio foram acostados os autos, encontrando-se a indicação das mercadorias e respectivas notas fiscais utilizadas na obtenção dos preços. A apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida nos arts. 23-A e 23-B da Lei 7.014/96.

Constato que o presente PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as minhas conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não houve dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelos autuantes, e por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Infração 01: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias objeto de antecipação parcial, antes de seu recolhimento, nos meses de junho e outubro de 2013.

De acordo com o art. 314 do RICMS/BA/2012, “A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar: i) a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade; ii) o direito à utilização do crédito.

Vale salientar que o art. 316 do referido Regulamento estabelece: “Os créditos acumulados relativos a cada mês serão transferidos, no final do período, do Registro de Apuração do ICMS para outro livro Registro de Apuração do ICMS especialmente destinado a este fim, com as observações cabíveis”.

O defendente alegou que a Fiscalização não demonstrou corretamente os cálculos e os valores pagos de ICMS pelo defendente, os quais refletem com precisão os valores devidamente recolhidos (antecipados), nos termos da legislação estadual da Bahia. Afirmou que não conseguiu identificar a diferença apontada pela Fiscalização no Termo de Encerramento do presente Auto de Infração. Apresenta seu próprio Resumo CFOP, assim como todos os Documentos de Arrecadação Estadual – DAE, os quais comprovam a correta escrituração dos créditos de ICMS (antecipado).

Concluiu que a Fiscalização não demonstrou corretamente os cálculos e os valores pagos de ICMS pelo defendente, os quais refletem com precisão os valores devidamente recolhidos (antecipados), nos termos da legislação estadual da Bahia.

Em atendimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, foi solicitado na intimação à fl. 232 que o defendente apresentasse os comprovantes de recolhimento dos valores correspondentes às diferenças apuradas, possibilitando a exclusão dos valores comprovados no levantamento fiscal. Entretanto, não houve atendimento à intimação.

Conforme os dispositivos do RICMS/BA acima mencionados, não há previsão para lançar na escrita o crédito fiscal antes do próprio mês em que se verificou o direito à utilização do referido crédito fiscal por meio da emissão da Nota Fiscal Eletrônica de transferência, inclusive pela necessidade de os créditos transferidos serem escriturados no livro Registro de Apuração no final do período.

Entendo que apesar de as Notas Fiscais não apresentarem características de inidoneidade, ficou comprovado nos autos que houve utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS, e neste caso, restou caracterizado que houve utilização indevida de crédito fiscal, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 07 do PAF.

Concluo pela subsistência desta infração, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios, no período em que se verificar a entrada da mercadoria

ou o direito à utilização do crédito, inexistindo previsão regulamentar para antecipação de crédito fiscal.

Infração 02 – 04.05.02: 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 em exercício fechado (2013), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Observo que no levantamento quantitativo de estoques são conferidas as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro Registro de Inventário, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, houve a constatação omissão do registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante. Foi cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que poderia ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, e não se trata de presunção, como alegou o autuado.

Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, foram elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido. Portanto, restou provada a existência das omissões, haja vista que o levantamento fiscal constitui a prova da infração apurada.

Quanto à metodologia, na apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo de estoques, adota-se a seguinte fórmula: $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas com Notas Fiscais} - \text{Estoque Final} = \text{Saídas Reais}$. Confronta-se as Saídas Reais com as Saídas efetuadas com Notas Fiscais e se analisa os resultados obtidos. Se fossem trabalhados apenas os documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias para se encontrar o estoque final, jamais seria encontrada alguma diferença, e o inventário que seria calculado poderia não representar o efetivo estoque apurado por meio da contagem física.

O levantamento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração foi efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos magnéticos. A correção de erros, se existirem em tais arquivos magnéticos, é de responsabilidade do contribuinte e os registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias e inventário efetuado com base na contagem física do estoque. Portanto, no caso de existência de erros, compete ao contribuinte informar e corrigir o erro.

Sobre o argumento do autuado de que foram separadas as mesmas mercadorias que tinham códigos de controle distintos, em atendimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, foi solicitado que o defendente apresentasse novos arquivos magnéticos retificados, indicando código específico de cada mercadorias. Entretanto, o defendente não apresentou os elementos solicitados.

Considerando a determinação constante no inciso III do art. 3º da Portaria 445/98 e a possibilidade de que diversas mercadorias podem ser identificadas nos documentos e livros fiscais do autuado com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências, constato que o levantamento quantitativo foi realizado fazendo agrupamento de mercadorias, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins no mesmo código.

O defendente deveria comprovar que todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros, e tanto nos arquivos magnéticos, que serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, quanto nas

cópias dos livros Registro de Inventário as mercadorias se distinguem com os respectivos códigos. Entretanto, não houve essa comprovação pelo autuado.

Vale repetir que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos magnéticos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais; e em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao autuado indicar objetivamente, apresentando a escrituração e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, os elementos apresentados são insuficientes para comprovar as alegações defensivas.

Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Mantida a exigência fiscal.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2012.

Como se trata de omissão de entradas de mercadorias implica dizer que foi constatada a aquisição de mercadorias sem o respectivo documento fiscal, mediante levantamento quantitativo de estoques. Neste caso, inexistiu comprovação de que o ICMS já foi pago quando da compra, em razão da falta do documento comprobatório da aquisição das mercadorias cuja omissão de entradas foi apurada mediante levantamento fiscal, é exigido o imposto devido.

Constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98. Infração subsistente.

Quanto à alegação defensiva de que a multa aplicada afigura-se na forma de confisco, observo que a aplicação da mencionada multa, nos percentuais de 60% e 100%, está em perfeita consonância com a previsão constante do art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei 7.014/96. A multa e os acréscimos legais decorrentes da autuação são aplicados em conseqüência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **203459.0017/14-0**, lavrado contra **M5 INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$93.777,62**, acrescido das multas de 60% sobre R\$8.205,52 e 100% sobre R\$85.572,10, previstas no art. 42, incisos II, alínea “d” e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA