

A. I. N° - 203459.0015/14-7
AUTUADO - INBRANDS S.A
AUTUANTE - RICARDO FRANÇA PESSOA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET- 18.05.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 068-04/17

EMENTA. ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso presente a das entradas. Argumentos defensivos não possuem base legal para desconstituir a infração detectada. **2. UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO FISCAL.** A auditoria fiscal foi realizada de forma equivocada, não restando configurada a infração imputada ao sujeito passivo tributário. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2014, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$95.048,89 em razão do cometimento das seguintes irregularidades contra a legislação tributária deste Estado:

Infração 01 - Falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Exercícios de 2010, 2011 e 2012. Valor: R\$49.683,33 com multa de 100%

Infração 02 - Utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria(s) objeto de antecipação parcial, antes mesmo de seu recolhimento – meses de janeiro, maio, julho, outubro e novembro de 2010, setembro, outubro e dezembro de 2011 e janeiro, fevereiro abril e novembro de 2012. Valor: R\$46.265,56. Multa de 60%.

O autuado apresenta impugnação tempestiva (fls. 180/199) por seu advogado legalmente constituído. Ressalta, inicialmente, a tempestividade de sua defesa e que atua no comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios. Transcreve as infrações a ele ora imputadas.

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

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

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

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

No mérito, e quanto à infração 01, afirma ser equivocada a autuação ao lhe imputar infração por omissão e divergências na entrada e na saída, das mercadorias, posto que a informação contida no Auto de Infração contraria os documentos fiscais da empresa, não havendo qualquer indicação do motivo disso.

Após transcrever a infração, esclarece que não procede a afirmação da fiscalização de que deixou de escriturar entradas de mercadorias, inclusive tal fato seria a si prejudicial, já que o ICMS é um tributo sobre o valor agregado, compensando-se os créditos e os débitos existentes (princípio da não cumulatividade como explica – débitos X créditos) . Neste caminho pergunta e responde: *“Ora, visto que se está diante de imposto não cumulativo, onde a Impugnante tem direito a compensar os créditos provenientes das entradas de mercadorias, por qual motivo a empresa iria omiti-las? Caso assim o fizesse, assumiria o encargo fiscal de toda a operação, pois estaria abrindo mão de tomar o crédito proveniente das entradas de mercadorias, arcando com a totalidade do tributo a ser recolhido”*.

Ressalta que embora o art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96 (transcrito) determine uma “presunção legal”, conforme inclusive indicada pelo fiscal, esclarece que *“é evidente que nenhuma empresa se beneficia em deixar de escriturar entrada de mercadorias, pois, nesse caso, deixa de registrar o crédito do imposto!”*. Em assim sendo, *“não há a menor dúvida que o diploma legal citado existe para punir aqueles que efetivamente se beneficiam de eventuais entradas não registradas, e, considerando-se que o fato gerador do tributo, o único beneficiado seria a pessoa jurídica que promoveu a saída da mercadoria. Se fosse o caso, então, que se punissem as fornecedoras da Impugnante. Não se pode jamais deixar de ter em mente que o ICMS tributa a saída de mercadorias, jamais as entradas, salvo nas exceções expressamente previstas no art. 2º do RICMS, que claramente não se aplicam ao caso.”*

E para complementar os seus argumentos, afirma que as supostas diferenças apuradas decorreram da desconsideração dos seus estoques finais, os quais nunca deixaram de serem escriturados, sendo certos que eventuais diferenças se justificam por devoluções, trocas, perdas e

até mesmo furtos de mercadorias, conforme atestam os livros de apuração apresentados à fiscalização, bem como, pelos livros de inventários juntados a presente (Doc. 04).

Requer a improcedência da infração 01 que, diz, decorre “*da inexplicável desconsideração de todas as movimentações da Impugnante, sendo absolutamente injustificável as mencionadas infrações*”.

No que concerne à infração 02, transcreve as determinações do art. 101, incisos e parágrafos, art. 125, “f” e seu § 7º, bem como, o art. 353-A, todos do RICMS/97 e diz que tomou os créditos fiscais exatamente como determina a norma regulamentar, ou seja, quando do recolhimento (pagamento) do imposto, que, por faculdade legal, pode ser feito até o 25º dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria.

Diante desta situação legal, resta evidente que o autuante se equivocou, pois tomou como data base para constatação do crédito o momento da apuração do tributo, e não do pagamento. Neste sentido, cita como exemplo o mês de abril de 2010 da seguinte forma: “*Tome-se como exemplo claro do equívoco cometido o mês de abril de 2010. Conforme determina a legislação, o recolhimento relativo a esta competência foi realizado em maio de 2010 (25/05/2010) e, portanto, a Impugnante poderia tomar o crédito a partir de então. Contudo, o i. fiscal – equivocadamente - considerou o crédito de maio de 2010 como se fosse referente às entradas ocorridas naquele próprio mês, o que, evidentemente, causou divergência entre a sua apuração e a da Impugnante*”. Neste sentido apresenta uma correlação entre a planilha elaborada pelo autuante e a listagem desta Secretaria de Fazenda a respeito dos pagamentos realizados e diz que a situação se repete em todos os meses autuados.

Requer a improcedência da infração 02.

Requer ao final:

1. *seja anulada a autuação em voga, ante a evidente falta de clareza na descrição do seu objeto, impossibilitando que a Impugnante exerça o seu direito à ampla defesa e contraditório, constitucionalmente garantidos, além de violar a legislação estadual, que determina expressamente que no Auto de Infração deve haver a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo, bem como a imposição da penalidade;*
2. *se assim não entendido, que seja anulada a autuação, na medida em que as infrações imputadas basearam-se unicamente em decreto, sem qualquer arcabouço legal;*
3. *na hipótese de superadas as preliminares de nulidade, o que se admite unicamente em atenção à eventualidade processual, sejam no mérito, as autuações 1 e 2 julgadas improcedentes, tendo em vista que a insubsistência das alegações imputadas à ora impugnante.*

A defesa da empresa foi arquivada por intempestividade (fls. 502/503), o que motivou impugnação do contribuinte (fls. 505/508).

Após análise das peças processuais, este CONSEF entendeu ser a defesa tempestiva diante das determinações do art. 41, II, do RPAF/BA, pois alguns demonstrativos que embasaram a autuação de débito somente foram apresentados ao contribuinte dois dias após a ciência do Auto de Infração (fl. 520/521). Diante de tais fatos, os autos foram encaminhados ao autuante para prestar informação fiscal (fl. 523).

O fiscal autuante presta informação fiscal (fls. 529/530) contestando os argumentos de defesa. Após sintetizar as infrações imputadas ao sujeito passivo tributário, bem como a defesa apresentada, diz não ser verdadeira a afirmativa do impugnante de que não foram considerados os estoques finais das mercadorias, bastando para tal verificar as planilhas “Demonstrativo de Calculo das Omissões” (fls. 42/45) para 2010, fls. 87/ 90, para 2012 e fls. 95/ 98 para 2011. Afirma

que este argumento não tem “força para se sobrepor ao trabalho exaustivo da fiscalização, que elaborou diversos demonstrativos, todos com base nos livros e documentos do contribuinte, e que estão a demonstrar claramente as infrações cometidas”.

De igual forma não procedem os argumentos de defesa em relação à infração 02 como pode se verificar através do relatório denominado “Relação de DAEs”, produzido pela GEIEF, DARC – SEFAZ (fls. 384/391). Nele, existem as colunas “Pagamento” com a data em que o contribuinte efetuou o recolhimento do imposto e a coluna “Referência” indicando a que período se refere tal pagamento. E o demonstrativo à fl. 383 segue esta lógica e apresenta exemplo: “Veja em janeiro de 2010, o contribuinte se creditou, conforme consta na sua escrita fiscal do valor de R\$7.662,04, o que não é contestado pela defesa, e, no entanto, só pagou para aquele período de apuração o valor de R\$837,66, ver folha 384 da linha 8 da “Relação de DAEs”. Assim é com todos os valores consignados no demonstrativo. Portanto também não procede a argumentação da defesa”.

Por tudo isso, mantém a autuação.

Esta 4ª JJF, em pauta suplementar do dia 29/05/2015 (fl. 533) ao apreciar as razões de defesa em relação à infração 02 deparou-se com inconsistência de dados. Ao analisá-los, ficou patente de que toda a documentação apresentada pelo autuante (parte integrante do Auto de Infração), inclusive o levantamento fiscal produzido à fl. 143, dizia respeito ao estabelecimento com IE nº 083.543.908 e CNPJ nº 09.054.385/0044-84. O presente processo diz respeito ao estabelecimento com IE nº 075.271.434 e CNPJ nº 09.054.385/0005-78. Em assim sendo, decidiu encaminhá-lo à INFAZ VAREJO para que o autuante apensasse aos autos o levantamento efetuado, inclusive com todas as provas documentais referente ao estabelecimento com IE nº 075.271.434 e CNPJ nº 09.054.385/0005-78.

Foi reaberto prazo de defesa, bem como, solicitado que ao autuado lhe fosse dada cópia desta solicitação e dos documentos que fossem anexados aos autos.

Afora tais fatos, foi solicitado, ainda, que o autuante prestasse nova informação fiscal já que a realizada teve por base os documentos, equivocadamente, apensados aos autos.

O autuante em atendimento ao que foi solicitado, reconhecendo o equívoco, apensou aos autos a planilha da antecipação parcial do presente processo e cópia do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 537/542).

Chamado para tomar conhecimento da abertura de seu prazo de defesa, assim como dos documentos anexados pelo autuante em decorrência da solicitação desta 4ª JJF, a empresa manifesta-se (fls. 553/573).

Apresentando os mesmos argumentos iniciais de sua primeira manifestação (já relatada), indica o pedido formulado por esta 4ª JJF. Porém, continua, embora o autuante tenha retificado os documentos da presente autuação, diz que persistente a insubsistência da sua fundamentação.

Neste sentido volta a requerer a nulidade da ação fiscal por “falta de indicação precisa das infrações supostamente cometidas” com os mesmos argumentos anteriormente apresentados.

Neste momento, acrescenta outra nulidade da ação fiscal por “erro substancial do Termo de Encerramento de Fiscalização” tendo por base os termos da diligência requerida por esta JJF, ou seja, o autuante ao apensar aos autos documentos que a este PAF não pertenciam, demonstrou completa desorganização. Como consequência, cerceou claramente o seu amplo direito de defesa, pois impossibilitou a compreensão da infração e do efetivo sujeito passivo da obrigação tributária e completa: “Em outras palavras, o que aparentemente poderia ser considerado como uma simples falha, tornou-se, na verdade, em grave erro substancial, que acabou por comprometer a identificação do real do suposto infrator”. E continua: “Cumpra recordar que, conforme se vê na decisão que baixou o processo em diligência, a própria Junta de Julgamento destaca a inconsistência das informações. Se o órgão colegiado não foi capaz de compreender o ocorrido, muito menos conseguiria a ora impugnante.”

Após estes argumentos, passa a discorrer sobre as condições de validade do ato administrativo, transcrevendo nesta sua argumentação as determinações do art. 142, do Código Tributário nacional – CTN e art. 18, IV, do RPAF/BA.

Registra que nos casos de declaração de nulidade, o vício acompanha o Auto de Infração desde a sua preexistência e que a nulidade, além do seu caráter meramente declaratório, produz efeito *ex nunc*, de sorte a alcançar todos os atos pretéritos. E arremata: “Ademais, ao não declarar de ofício a nulidade do Auto de Infração nº 203459.0015/14-7, o Órgão Julgador expõe a ânsia do Fisco Estadual em valer-se do processo administrativo já instaurado para evitar a decadência do débito consubstanciado no Auto de Infração em comento”. E, neste momento, destaca que esta 4ª JF já proferiu o Acórdão nº 0064-04/15 que corrobora a tese ora apresentada (transcreve a sua Ementa e apensa aos autos o nominado Acórdão) e finaliza: “Logo, resta evidente a absoluta nulidade do Auto de Infração nº 203459.0015/14-7, eis que não indicou com precisão o estabelecimento infrator, devendo esta Colenda Quarta Junta de Julgamento reconsiderar a decisão que converteu o julgamento em diligência para que seja declarada a nulidade da lavratura ora impugnada e, sendo o caso, lavrar novamente o auto de infração.”

Quanto a terceira arguição de nulidade (auto de Infração lavrado com base em decreto – violação à legalidade tributária) e as questões de mérito referente às duas infrações ao autuado imputadas são, apenas, fiel reprodução da defesa anteriormente apresentada.

Por fim, de igual forma se apresenta seus pedidos finais, apenas foi acrescentado: “Caso assim não se entenda, seja anulada a autuação, eis que, em razão da inconsistência da documentação anexada ao Auto de Infração antes da conversão do julgamento em diligência, o lançamento não indicava com segurança o estabelecimento infrator.”

O autuante novamente se manifesta (fl. 592) observando que o impugnante, chamado para ciência a respeito da diligência requerida por esta 4ª JF, não se limitou à mesma, mas sim, apresentou manifestação repetitiva impugnando todo o Auto de Infração.

Que não existe razão para anulação do Auto de Infração, vez que a falha foi sanada e ao contribuinte foi devolvido o seu prazo de defesa.

Em relação ao mérito da autuação já havia se manifestado anteriormente.

Mantém a ação fiscal.

VOTO

A empresa traz questões de nulidades ao Auto de Infração que passo a analisá-las.

Alega, inicialmente e em resumo, a “falta de indicação precisa das infrações supostamente cometidas”, uma vez que diante dos fatos apresentados pela fiscalização não pode saber quais seriam as omissões de operações e prestações que deram azo à imposição da multa, em completa dissonância com o quanto disposto no art. 39 RPAF/BA. Ou seja, o fiscal autuante apresentou “planilhas com dados internos” sem qualquer verificação com os documentos da própria empresa. Desta forma, limitou-se na infração 01 a lhe imputar penalidade por terem havido supostas divergências nas operações de entradas e saídas da empresa, sem precisar os fatos, em completa dissonância com o quanto disposto no art. 123, do COTEB e art. 39 RPAF/BA e cerceando o seu direito de ampla defesa.

Ao analisar o PAF denota-se que as infrações estão claramente expressas, individualizadas e descritas no corpo do Auto de Infração, não havendo confusão nas suas descrições, que são claras e objetivas. Inclusive foi observado no corpo do Auto de Infração que se apurou, de igual forma, em relação a infração 01, omissões de saídas de mercadorias em todos os exercícios fiscalizados. No entanto, tais omissões não foram exigidas.

Os levantamentos produzidos pelo autuante (que não são “planilhas com dados internos”) estão todos calcados na documentação fiscal da empresa. Os levantamentos fiscais foram realizados de

forma bastante pormenorizada, com demonstrativos analíticos (por documento fiscal e mercadoria) e sintéticos que deram suporte à infração 01 e foram entregues ao contribuinte, inclusive assinados por preposto da empresa. Afora que cópias deles foram apensadas aos autos pelo próprio impugnante, significando dizer que a ele foram entregues. E os prazos processuais foram fielmente obedecidos. Quanto a não serem apensados aos autos cópias dos livros e documentos fiscais, a não ser para perquirir, por este Colegiado, alguma dúvida existente, não são eles necessários, pois pertencentes à empresa que tem a sua posse.

Em relação à infração 02, embora tenha havido equívoco do autuante quando anexou aos autos o levantamento fiscal e a prova material (cópia do Livro de Registro de Apuração do ICMS e Relação de DAEs de Pagamento) este fato não aconteceu em relação a entrega à empresa como resta provado pela própria defesa à fl. 198, onde ela apresentou o levantamento e a relação de DAEs de pagamento.

E, ao analisar o Auto de Infração nele consta o infrator, a base de cálculo do imposto, as multas aplicadas, os dispositivos regulamentares infringidos e demais dados que lhe deram sustentação. Ou seja, as regras contidas no art. 39, do RPAF/BA foram fielmente cumpridas.

O contribuinte teve todo e completo direito de defesa, o exercendo, inclusive se manifestando por duas vezes, demonstrando ser completo conhecedor das infrações ora a ele imputadas.

E, relembro, neste momento, as disposições do § 2º do art. 18, do RPAF/BA: *Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.*

Diante do exposto, a arguição de nulidade na forma apresentada é rejeitada já que o princípio da estrita legalidade foi obedecido, não havendo que se falar em desobediência a ampla defesa.

O impugnante apresenta, ainda, outra nulidade à ação fiscal, afirmando de que houve violação à legalidade tributária (art. 97, do CTN) já que as infrações a ele imputadas não estão fincadas em lei para lhe dar legitimidade e sim em decreto.

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

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

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

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

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

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

Por fim, quando de sua segunda manifestação e após diligência requerida por esta 4ª JJF, apresenta o defendente outra nulidade para desconstituir todo o Auto de Infração por “*erro substancial do Termo de Encerramento de Fiscalização*” já que houve a apensação por parte do autuante, de documentos que a este PAF não pertenciam. Como consequência, cerceou claramente o seu amplo direito de defesa, pois lhe impossibilitou a compreensão da infração e a indicação do efetivo sujeito passivo da obrigação tributária. Para corroborar seu argumento, afirma de que esta JJF ao encaminhar o processo em diligência por inconsistência de dados, demonstrou não ter sido capaz de “*compreender o ocorrido, muito menos conseguiria a ora impugnante.*” Apensa aos autos o Acórdão nº 0064-04/15 que diz corroborar a sua tese.

Primeiramente é necessário ressaltar que a diligência saneadora requerida por esta 4ª JJF não tratou da infração 01 e sim da infração 02. Como são elas (infrações) de natureza distintas, uma não tem conexão com a outra, o que lança por terra o argumento de nulidade aventado pelo defendente a respeito de todo o Auto de Infração.

Pontuo, em segundo, que, ao contrário do que afirma o defendente, esta 4ª JJF compreendeu perfeitamente não somente o que se exige na infração 02, como a analisou de forma cuidadosa. Comparando o levantamento fiscal apensado aos autos pelo autuante, bem como a Relação de DAEs (fls. 143/145), com o tributo exigido no corpo do Auto de Infração (fl. 02) e a cópia deste levantamento e relação de DAEs apresentados pelo defendente (fl. 198) percebeu que ao contribuinte haviam sido, corretamente, entregues os papéis de trabalho que consubstanciaram a infração apurada. Tanto é verdadeira tal situação que o contribuinte, quando de sua defesa, nada disse a este respeito, pois se encontrava na posse do levantamento fiscal e relação de DAEs corretos, onde estão indicados seu nome e inscrição estadual e os apresentou no corpo de sua defesa. No entanto, nas peças que compõem este processo, e que são essenciais para o correto julgamento da lide, é que se detectou a situação. Melhor dizendo, o PAF seguiu em diligência para que esta 4ª JJF sanasse um aspecto processual para dar substrato à sua decisão. Inclusive tal equívoco, em qualquer momento, cerceou o direito de defesa do contribuinte, pois deste o início ele possuía os documentos corretos, conforme já explicitado, tendo pleno conhecimento a quem era imputada a infração (o infrator).

E, neste momento, relembro ao n. impugnante as seguintes determinações legais contidas no art. 18, do RPAF/BA:

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

§ 2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.

O autuante apensou aos autos os papéis de trabalho corretos. O autuado foi chamado para tomar conhecimento do fato. Foi aberto prazo para sua manifestação, a qual o fez largamente. Além de apresentar, novamente, toda a sua defesa inicial, acrescentou, que entendo de forma procrastinatória, a presente arguição de nulidade, inclusive com a afirmativa, que considero no mínimo deselegante, de que este Colegiado “*se não declarar de ofício a nulidade do Auto de Infração nº 203459.0015/14-7, expõe a ânsia do Fisco Estadual em valer-se do processo administrativo já instaurado para evitar a decadência do débito consubstanciado no Auto de Infração em comento*”.

Por fim, quanto ao Acórdão nº 0064-04/15, no qual fui relatora, a nulidade da infração 02 (e somente a ela), que dizia respeito a arquivos magnéticos, teve por base vícios de outra ordem, não sendo, em absoluto, paradigma à presente ação fiscal.

Estando perfeitamente indicado o infrator da presente autuação em relação a infração 02, e acréscimo na infração 01, ou seja, o autuado, não existe motivação para mais se deter ao argumento apresentado, que, e mais uma vez, de cunho eminentemente procrastinatório.

No mérito, a infração 01 trata da falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas e mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

O defendente afirma, posto que a informação contida no Auto de Infração contraria os documentos fiscais da empresa, não existir qualquer motivo para a exigência do imposto em relação a esta infração. Baseia sua argumentação nos seguintes argumentos, em síntese.

1. Como o ICMS é imposto não cumulativo, não escriturar as entradas das mercadorias significa não poder utilizar os créditos fiscais, fato este que nenhuma empresa assim procede.
2. Que embora o art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96 determine uma “presunção legal”, como o ICMS é tributado nas saídas das mercadorias, e não nas suas entradas, *“não há a menor dúvida que tais determinações existem para punir aqueles que efetivamente se beneficiam de eventuais entradas não registradas”, ou seja, a pessoa jurídica que promoveu a saída da mercadoria. Em assim sendo que se punissem seus fornecedores.* Afirma que *“salvo nas exceções expressamente previstas no art. 2º do RICMS, que claramente não se aplicam ao caso,”* a presunção legal pode ser aplicada.
3. Que as supostas diferenças apuradas decorreram da desconsideração dos seus estoques finais, os quais nunca deixaram de ser escriturados.
4. E eventuais diferenças se justificam por devoluções, trocas, perdas e até mesmo furtos de mercadorias, conforme atestam os seus livros fiscais.

Primeiramente é necessário pontuar, mais uma vez, que a infração encontra-se calcada nos livros e documentos fiscais da empresa, que os tem em sua posse.

No mais, a Lei Estadual nº 7.014/97 que instituiu o ICMS no Estado da Bahia dispõe que se presume a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar, entre outras, entradas de mercadorias ou bens não registradas; (art. 4º, § 4º, “IV”). Esta presunção legal tem a finalidade de lançar o imposto incidente na saída de mercadorias (não conhecidas), que se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recurso para realizar aquisições não registradas, ou seja, a partir de um fato conhecido (omissão de entradas de mercadorias) se conclui pela existência de um fato desconhecido – saídas não registradas. Portanto, qualquer aquisição a título oneroso, e que não estejam registradas, diz respeito a ocultação de receitas. E são sobre tais receitas de vendas ocultas que se exige o imposto, conforme comando do § 4º, art. 4º, da Lei nº 7.014/96. Em resumo, a lei estadual presume a falta de emissão de nota fiscal quando das vendas pelo contribuinte (na presente lide, o autuado) de mercadorias tributáveis e, apenas por ser presunção, admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo o ônus desta prova.

Em assim sendo, ao contrário do que afirma o impugnante o imposto ora exigido não recaiu sobre as omissões de entradas, mas sim sobre as receitas de vendas ocultas ao fisco, não havendo qualquer sentido aqui se discutir o que manda a boa técnica tributária empresarial, ou seja, se deixar de escriturá-las, não pode a empresa absorver os créditos fiscais a que tem direito em obediência ao princípio da não cumulatividade do ICMS, nem, tampouco, que se punisse os seus fornecedores.

No caso presente, o autuante apurou, através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques, omissões de entradas e saídas de mercadorias com “regime normal” de apuração. Nesta

situação, determina a norma de que constatada tal situação deve ser levado em consideração o valor de maior expressão monetária, já que o fato diz respeito, exclusivamente, as omissões de saídas de mercadorias. Ou seja, quando as maiores omissões detectadas foram de saídas de mercadorias tributadas, a diferença foi encontrada no próprio exercício fiscalizado e sobre aquelas próprias mercadorias que compuseram o levantamento fiscal. Quando as maiores omissões forem de entradas de mercadorias (caso presente), 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. E esta situação se dá pelo fato de que a maior omissão absorve aquela de menor expressão monetária, pois na primeira a segunda resta contida.

Quanto ao argumento de que o autuante desconsiderou os seus estoques finais, este fato não resta provado nos autos. Ao contrário, compulsando os levantamentos fiscais de todos os exercícios fiscalizados, se constata a existência das quantidades dos estoques finais, ou seja, aqueles que foram escriturados pela empresa. Se para algumas delas não há, significa que este estoque é “zero”. Caberia ao impugnante apresentar, especificadamente e não de forma genérica, o erro cometido no levantamento fiscal, inclusive para que esta JJF pudesse, caso necessário, demandar diligência fiscal. A simples apensação de cópias dos livros Registro de Inventário dos exercícios fiscalizados e dizer que não foram considerados, quando resta provado nos autos de que foram, não produz motivação para tal procedimento. Relembro, neste momento, as determinações do RPAF/BA:

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

[...]

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

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

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

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

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

No mais, é evidente que devoluções, trocas, perdas e furtos ocorrem no ramo de atividade do impugnante, ou em outros ramos comerciais. Não se discute de que perdas devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não hajam distorções nas quantidades levantadas. Este fato não está em discussão. A posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos. Assim, a legislação tributária deste Estado prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, e, por exemplo, em sua contabilidade.

Quando a empresa, submetida ao regime normal de apuração do ICMS (caso do impugnante) adquire mercadorias para comercialização, por lei, tem direito ao crédito tributário desta aquisição. Ao vendê-la deve se debitar do imposto. Ou seja, deve atentar para o princípio da não cumulatividade do tributo. Ocorrendo qualquer evento diferente, ele deve, por obrigação legal, ser documentado, sob pena de quem descumprir a norma arcar com seus efeitos financeiros e tributários já que se perde o controle dos mesmos (Estado e contribuinte). Portanto, a norma regulamentar impõe a emissão de documento fiscal nestas situações, a título de baixa dos estoques, objetivando a compensação dos créditos tomados anteriormente para o perfeito equilíbrio do princípio da não cumulatividade do ICMS, pois patente que sem registro, escrituração e documentação para dar suporte a tais ocorrências, torna-se impossível a reconstituição, com fidedignidade, de fato pretérito dessa natureza.

Desta forma, razão não assiste ao autuado em pretender desconstituir a infração em lide com tal argumento, diante da impossibilidade material de se proceder a quantificação das mercadorias, uma vez que restou nos autos, sem qualquer prova em contrário, que a empresa procedeu aos corretos lançamentos expressamente exigidos na legislação, em casos de devoluções, perdas, trocas, quebras e furtos.

Por fim, os levantamentos quantitativos dos estoques estão calcados nos livros e documentos fiscais da própria empresa. O defendente não trouxe aos autos qualquer prova material para embasar seus argumentos, nem, e igualmente, contrária à autuação, como deveria fazê-lo caso constatasse algum erro cometido pela fiscalização. Por consequência e neste momento, somente posso manter em sua totalidade a infração 01.

A infração 02 diz respeito da utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias objeto de antecipação parcial, antes mesmo de seu recolhimento nos meses de janeiro, maio, julho, outubro e novembro de 2010, setembro, outubro e dezembro de 2011 e janeiro, fevereiro, abril e novembro de 2012.

A defesa do contribuinte é que obedeceu, com exatidão, as determinações do art. 101, incisos e parágrafos, art. 125, “I” e seu § 7º, bem como o art. 353-A, todos do RICMS/97, ou seja, apropriou-se dos créditos fiscais quando do recolhimento (pagamento) do imposto, que, por faculdade legal, pode ser feito até o 25º dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria.

A Lei nº 7.014/96 assim dispõe com grifos não originais:

Art. 24. O ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento.

Art. 25. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

[...]

*Art. 26. Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, **conforme dispuser o Regulamento** (LC 87/96 e 102/00).*

[...]

*§ 6º O valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração, nos termos do art. 12-A, poderá ser escriturado a crédito, **conforme dispuser o regulamento**.*

Analisando a norma regulamentar vê-se que (grifos não originais):

RICMS/97

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

I - no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado;

II - no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito.

RICMS/12 (redação quando dos fatos geradores)

Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios:

I - no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado;

II - no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito.

Neste momento, ressalto de que o direito à utilização do crédito fiscal pelo contribuinte nasce, via de regra, no momento do seu recolhimento ou pagamento.

Por tal motivo, e para o específico caso da presente lide, é que ambas as normas regulamentares em relação a antecipação parcial tributária determinam:

RICMS/97

Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:

II - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:

f) para fins de comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS prevista no art. 352-A;

§ 7º Poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “b”, “e”, “f”, “g”, “h” e “i” do inciso II, até o dia 25 (vinte e cinco) do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, exceto em relação às operações com açúcar e às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo, o contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) que preencha, cumulativamente, os seguintes requisitos:

[...]

RICMS/12 (redação quando dos fatos geradores):

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

[...]

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS;

§ 2º Poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “g” do inciso III, até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, exceto em relação às operações com açúcar e às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo, o contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) que preencha, cumulativamente, os seguintes requisitos:

Pela norma acima expressa, diante do procedimento da empresa autuada em postergar o recolhimento do imposto devido por antecipação parcial, sempre, para o mês seguinte e diante de qualquer informação por parte do autuante de que este procedimento não era o correto, somente posso entender que ela encontrava-se legalmente habilitada a assim proceder.

Desta situação, toma-se como exemplo os meses autuados do exercício de 2010 comparando os créditos fiscais escriturados no seu livro Registro de Apuração do ICMS (006 – Outros Créditos – 006 – 006 99 - ANTECIPAÇÃO PARCIAL DE ICMS – BA) – fls. 538/541 (valores base da autuação) e a Relação dos pagamentos efetuados, conforme banco de dados desta Secretaria de Fazenda (Relação de DAEs – Ano 2010 - fls. 384/385) que a própria empresa apresentou já que o autuante assim não o fez, mesmo sendo solicitado por esta 4ª JJF.

DATA PG	RAICMS	PG BANCO DADOS SEFAZ	OBSERVAÇÃO
12/01/2010	7.662,04	7.595,00	referente ao mês de dezembro de 2009.
25/05/2010	7.274,19	7.274,19	referente ao mês de abril de 2010
26/07/2010	5.374,95	5.323,65	referente ao mês de junho de 2010
25/10/2010	10.443,30	10.122,04	referente ao mês de setembro de 2010

O que se denota é que, possivelmente, a empresa lançou crédito fiscal a maior de antecipação parcial na sua escrita fiscal (no entanto tal fato não faz parte da presente lide), mas não a tomada de crédito antecipado, pois somente se creditou do imposto quando do seu recolhimento ou pagamento em obediência a norma regulamentar.

Por seu turno, o autuante, ao contrário do procedimento da empresa, equivocou-se no seu entendimento da legislação. Assim, dou como exemplo o mês de janeiro de 2010 já que o seu procedimento é o mesmo para os demais meses.

Janeiro de 2010 - somente considerou como legítimo de escrituração no RAICMS o crédito fiscal de R\$837,66 e glosou a diferença entre R\$7.662,04 lançado no nominado livro e este valor pago, exigindo a diferença de R\$6.824,38.

Acontece que o valor de R\$837,66 (antecipação parcial de janeiro) somente foi recolhido em 25 de fevereiro de 2010. Em assim sendo, tal valor jamais poderia ter sido escriturado no RAICMS no mês de janeiro, somente podendo ser escriturado no mês de fevereiro, conforme comando da norma regulamentar. Ou seja, agiu exatamente da forma que acusou.

Diante de tudo ora exposto, não restou configurada a infração imputada ao sujeito passivo. Por consequência, é ela improcedente.

Em assim sendo, meu voto é pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$49.683,33, referente à infração 01 com a improcedência da infração 02.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **203459.0015/14-7**, lavrado contra a empresa **INBRANDS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$49.683,33**, com multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, “d”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios, na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento recorre de Ofício desta decisão, para uma das Câmaras deste Conselho, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99, alterado pelo Decreto n.º 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de maio de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR