

AI Nº -206826.0020/15-0
AUTUADO - MARISA LOJAS S/A
AUTUANTE - JOSÉ VICENTE NETO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0077-04/17

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 saídas. Argumentos defensivos não possuem base legal para desconstituir a infração detectada. **2. OPERAÇÕES TRIBUTADAS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTADAS.** Infração não elidida. **3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** Após provas trazidas aos autos, o próprio autuante desconstitui a infração. Arguições de nulidades não acolhidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 11/12/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$286.319,85, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS.

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%.

Por representante legalmente constituído (fls. 124/161), o autuado apresenta impugnação ao lançamento fiscal. Em preliminar, argui a decadência, em relação à infração 01, da ocorrência do fato gerador em 31/12/2010. Diz que pelo teor da infração não resta dúvida que se tratam de supostas omissões de saídas durante o ano de 2010.

Em assim sendo e considerando que a ciência do lançamento fiscal se deu em 17/12/2015, resta patente que ocorreu o instituto da decadência do direito ao lançamento, com base no art. 150, § 4º,

do CTN, conforme entendimento pacificado pela STJ. Apresenta Ementa da RESP 973.733/SC. Como em nenhum momento houve o questionamento da completa falta de pagamento de ICMS nos períodos de apuração em questão, conclui que sobre o crédito tributário, objeto do ano de 2010 (artigos 150, § 4º e 156, incisos V e VII, ambos do CTN), não se pode alegar qualquer aplicação supletiva do art. 173, I, do CTN, haja vista não ter havido qualquer situação que pudesse ensejar uma fraude ou simulação. Igualmente, nem mesmo o § 3º, do art. 938, do RICMS/97, *“haja vista tratar-se de nítida presunção legal, com o único intuito de favorecimento ao erário público, uma vez que a fiscalização tem todos os meios contábeis para verificar quando supostamente teria ocorrido a suposta omissão de saídas”*. Ressalta, por fim, como se trata de matéria de ordem pública, a decadência deve ser reconhecida a qualquer tempo pelo órgão jurisdicional competente para sua análise, no caso presente este CONSEF.

Passa a contestar a infração 01, dividindo sua defesa em itens e subitens.

Item 3.1 - Da Inexistência de Omissão - afirma não ter havido qualquer omissão em razão de se tratar de uma empresa varejista, onde todas as operações de vendas são acompanhadas do respectivo cupom fiscal. Afora que a própria capitulação da infração é confusa e falha pois, no seu entender, não pode haver uma omissão de saídas e, logo em seguida uma falta de registro de entradas *“com valor inferior ao das saídas”*. Diz que tal situação apenas prova ter existido a emissão dos documentos fiscais.

Define o que seja uma auditoria fiscal de levantamento quantitativo por espécies de mercadorias do estoque, positivada neste Estado através do art. 60 e art. 936, do RICMS/97, bem como, pela Portaria nº 445, de 1998. Afirma que nela encontra-se estabelecida uma presunção de que houve circulação de mercadorias não tributadas pelo ICMS nos casos em que a fiscalização encontrar diferenças no estoque do contribuinte. Portanto, trata-se de uma tributação por meio de presunção legal, que a doutrina pátria afirma ser inconstitucional, pois ela não admite presunções, nem, tampouco, pode a fiscalização praticar atos administrativos com critérios difusos ou subjetivos, ou seja, apoiados em meras suposições. Por isto é que a presunção legal pode ser refutada, mediante apresentação de provas contrárias.

No presente lançamento, presumiu a fiscalização a falta de recolhimento de ICMS, em razão de presunção de operações de saída, pelo fato de ter verificado suposta omissão de entrada. No entanto, não ocorreu qualquer omissão de entradas já que se trata de operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, cuja jurisprudência mais atual veda a cobrança do imposto pela simples presunção dessa omissão.

Afirma, ainda, de que a presunção é, apenas, mero indício de uma suposta saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Necessária a comprovação, por outros meios, inclusive contábil, bem como, demonstrativas do ingresso de recursos financeiros que possam comprovar uma saída sem a emissão de documentos fiscais apropriados, ou seja, da efetiva ocorrência de uma operação de circulação de mercadorias, único fato jurídico possível a ensejar o nascimento da obrigação tributária do ICMS.

Com tal argumentação passa a analisar a Portaria nº 445/98, afirmando de que ela ao tratar de omissão de entradas, deixa claro que tal fato não é suficiente para ensejar a cobrança do ICMS. Inclusive seus arts. 6º e 7º estabelecem que a exigência do ICMS deve se embasar na falta da contabilização de entradas de mercadorias, que autorizaria a “presunção” da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais, ou seja, a norma se reporta a operações anteriores e nunca posteriores. Transcreve o seu art. 8º, momento em que afirma de que ICMS deve ser apurado sobre o valor da receita não contabilizada e diz que o trabalho fiscal não seguiu tais procedimentos legais, criando uma nova hipótese de incidência do ICMS (que chamou de “ficção jurídica”), comprometendo a liquidez do crédito tributário exigido.

Volta à análise da Portaria nº 445/98, mais especificamente o seu art. 13, I (citado como enquadramento da suposta infração) para concluir: *“Ocorre que no presente caso, como consta*

expressamente no relato da infração, a suposta omissão de saídas somente ocorreu em face da suposta falta de registro de entrada de mercadorias (o que é impossível, repita-se, por se tratar de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular). Ou seja, não é o caso de existência de omissões de saídas e nem de entradas, o que demonstra, mais uma vez, o equívoco da fiscalização na identificação dos fundamentos legais da suposta infração, caracterizando nítido cerceamento de defesa. E não bastasse isso, veja que a fiscalização, ao elencar a multa no artigo 42, III, da Lei n. 7.014/96, não mencionou qual das 07 (sete) alíneas deveria ser considerada, em nítido cerceamento de defesa e sem observar as normas vigentes no RPAF para efetuar o lançamento”.

Subitem 3.1.1. Da Motivação Incorreta do Auto de Infração – afirma que os dispositivos legais que fundamentam 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 (transcrito) pode servir de base para o enquadramento da suposta infração ora combatida, pois:

1. Ele regulamenta os casos em que há presunção de omissão de saídas ou de prestações enquanto que o Auto de Infração imputa a ausência de registro de entrada de mercadorias. Ou seja, verifica-se que, pela leitura do caput do mencionado art. 60, o dispositivo indicado não serve para fundamentar a suposta infração dita cometida.
2. Que a alínea “a” do inciso II do art. 60 do RICMS/BA, bem como o respectivo § 1º, trata de casos em que há presunção de omissão de saídas e irregularidades no disponível e exigível, entradas ou pagamentos não registrados (ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis). Ou seja, necessária a comprovação de todos esses fatores atuando em conjunto. No Auto de Infração somente foi citada a presunção da omissão de entrada, sem se preocupar em demonstrar a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas ou quaisquer irregularidades no disponível e no exigível.

Com tais colocações diz demonstrar a iliquidez e incerteza da autuação.

Após, analisar os arts. 936 e 938 do RICMS/97 citados pelo fisco, pergunta onde “*está descrito qual foi o roteiro adotado pela fiscalização? Qual dos métodos do artigo 938 foi utilizado?*” e reafirma que o auto de infração, diante de sua fragilidade e não atendimento dos requisitos previstos no RPAF/BA, não apresenta essas respostas, cabendo à empresa “adivinhar” o raciocínio da fiscalização e analisar a legislação tributária para poder se defender, havendo claro cerceamento de defesa e iliquidez na apuração do imposto.

Em seguida passou a discorrer sobre a motivação correta e legal de um Auto de Infração, uma vez que o presente encontra-se confuso, pois fundamentado em dispositivo legal que não retrata a infração supostamente cometida, sendo cometido nele “erro de direito”.

Afora todas estas colocações, diz haver erro no cálculo do suposto imposto devido, pois os levantamentos fiscais afrontam claramente, o disposto no art. 60, II, “a” do RICMS/97. Indicando como se deve apurar o preço médio de uma mercadoria com base neste dispositivo legal, bem como, no art. 5º, da Portaria nº 455/98, diz que o autuante utilizou um “preço médio” sem identificar a sua origem, ou seja, aplicou norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo novamente em “erro de direito”. Por consequência, resta demonstrada que a presente cobrança é nula de pleno direito.

E na hipótese de que se entenda de que o *caput* e o inciso II do art. 60, do RICMS/97 se aplicam ao presente caso, mesmo assim, o Auto de Infração não pode subsistir, uma vez que tal inciso possui cinco itens, os quais não foram declinados, inviabilizando sua defesa e tornando ilíquido o imposto exigido. Apresenta julgados deste Colegiado para embasar o seu raciocínio e, mais uma vez, afirma não haver a correta motivação do Auto de Infração.

Novamente analisando os arts. art. 936 e § 3º do artigo 938, do RICMS/97, afirma que o autuante não indicou o método utilizado para arbitramento da base de cálculo do ICMS, já que ele contém sete. Mais uma vez, diz que houve cerceamento de defesa e comprometimento da liquidez e

certeza do crédito tributário. Lembra as disposições do art. 39, do RPAF/BA e afirma textualmente de que houve afronta ao art. 13, I, da Portaria Portaria nº 445/98, pois *“nos termos do artigo acima mencionado, somente deverá ser cobrado o ICMS relativo às operações de saídas “omitidas”, no caso de existência “tanto de omissão de entradas, como de saídas de mercadorias”. Todavia, no presente caso, pela própria descrição da suposta infração, somente foi considerada a omissão de saída em decorrência da suposta falta de registro de entradas de mercadorias. Ou seja, não se está diante de omissão de entradas e saídas, requisito necessário para aplicação do artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98”*.

No mérito (subitem 3.1.2. Da inexistência de diferença de estoque) afirma não haver qualquer diferença nos seus estoques, pois todas as notas fiscais de entrada e saídas levantadas pela fiscalização em relação ao período da autuação foram devidamente localizadas. Em assim sendo, não há que se falar em qualquer omissão de escrituração de notas fiscais de entrada, descaracterizando, de plano, a infração imputada.

Ataca, novamente, a necessidade de que, através de diligência (de novo requerida), 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, fato que disse ter ocorrido na presente autuação. Discursa sobre os meios de prova, citando ensinamentos de Hugo de Brito Machado e se refere, de novo, às determinações do art. 3º, da Portaria nº 445/98.

Quanto à infração 02, informa 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 referem, o impossibilitando de confrontar *“ou até mesmo descobrir”*, os períodos em que essas operações foram realizadas, objetivando apresentar argumentos que demonstrassem a total improcedência dessa infração, em nítido cerceamento de sua defesa.

Entretanto, analisando alguns dos produtos pelo código indicado pela fiscalização, identificou que esses cupons foram objeto de cancelamento, exemplificando e ressaltando que neles estão destacados os códigos indicados pela fiscalização em sua planilha. Apensa aos autos (doc. 03), em CD a memória da fita detalhe do estabelecimento autuado, onde diz constar a memória fiscal do ECF de todos os caixas existentes, com os cupons que foram cancelados. Destaca que são mais de 370 itens, o que o impossibilita de copiá-los todos. Requer diligência para que o autuante comprove os cupons cancelados com os itens constantes em sua planilha e que lhe seja dado o direito de se manifestar após o retorno dessa diligência.

Observa que estão destacados nesses cupons fiscais os códigos indicados pela fiscalização em sua planilha.

No que concerne à infração 03, informa que em diversas operações comerciais que realizou, por estar, em alguns momentos, sem o devido credenciamento, realizou o pagamento do ICMS por antecipação no mesmo mês em que o DAE foi emitido. Foram eles emitidos com os códigos de receita 2175 e 1755. Em assim sendo, no mês em que efetuou o pagamento creditava-se do ICMS a que tinha direito. Apresenta planilhas em relação aos meses autuados, com base em seus livros fiscais, apensando 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.

Requer a improcedência da autuação e caso necessário, que os autos sejam baixados em diligência para que o autuante se manifeste sobre os documentos apresentados.

Passa a discutir sobre o que chamou de motivação errônea dos fatos narrados no Auto de Infração onde existe completa confusão, uma vez que fundamentado em dispositivo legal que não retrata a infração supostamente cometida, ofendendo, além do princípio da motivação (erro de direito), também o da legalidade, além de, sequer, indicar quais notas fiscais deram origem

aos valores exigidos, o que o impossibilita de apresentar a competente defesa e confirmar os valores por ela recolhidos em relação aos valores exigidos neste auto de infração.

E conclui que se o imposto foi recolhido tempestivamente e corretamente é totalmente inaplicável ao fato jurídico questionado pela fiscalização, inclusive a multa aplicada.

Impugna as multas aplicadas, as entendendo de cunho confiscatório. Preliminarmente diz que em relação à infração 01, o autuante apenas cita o inciso III do art. 42, da Lei nº 7014/96 sem indicar a sua alínea, o que, entende, compromete a liquidez e certeza do auto de infração, bem como, havendo cerceamento do seu direito de defesa.

Apresentando as determinações do art. 150, V, da Constituição Federal e julgados do STF, entende que a sanção visa punir o descumprimento de determinada conduta exposta na norma tributária, porém deve ser proporcional à suposta infração cometida. No caso presente, as multas excedem os critérios de razoabilidade e contrariam o princípio tributário da proporcionalidade (os quais são comentados). Apresentou julgado do STJ a respeito das reduções de multas aplicadas e conclui: *“Portanto, mesmo que se entenda que as multas cominadas à Impugnante estejam fundamentadas no dispositivo legal estadual, é certo que esta não deve ser mantida, sendo imperativo a esta D. Junta dar à lei aplicação que fielmente observe princípios constitucionais norteadores do sistema jurídico, notadamente os princípios da capacidade contributiva, do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade”*.

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

Por fim requer que sua defesa seja acolhida, que seja declarada a decadência dos fatos geradores em relação a 2010 e que os autos sejam encaminhados em diligência nos termos requeridos.

Protesta por realização de sustentação oral e que toda e qualquer intimação ou notificação, sob pena de nulidade, seja encaminhada ao endereço do patrono da empresa, bem como à MARISA LOJAS S/A aos cuidados de “Carine V. de Oliveira – ref. AI nº 206826.0020/15-0- Bahia no endereço: Rua James Holand, 422/432, Barra Funda – São Paulo/SP, CEP 01138-00.

O autuante presta informação fiscal (fls. 303/304). Em relação à decadência arguida, diz não proceder o pedido do impugnante, pois a auditoria trata de levantamento quantitativo de estoque que tem como data de ocorrência o dia 31/12/2010, não havendo relação *“à créditos indevidos e outros para justificar seu pedido”*.

Em relação ao subitem 3.1 da defesa que trata da inexistência de omissões, após sintetizá-la afirma: *“Esse item da defesa fica prejudicado, já que ele foca sua defesa em “omissão de saídas pela falta de registro de mercadorias tributadas das entradas” afirmando que a fiscalização levou em conta a presunção de saídas de mercadorias tributadas. O que não condiz com a realidade dos fatos listados no PAF. A fiscalização realizou um levantamento quantitativo por espécie de mercadorias através do nosso sistema corporativo da SEFAZ, o SIAF e ficou constatado omissão de registro tanto de saídas como de entradas de mercadorias tributadas e como os valores das saídas superou o das entradas, fez-se a cobrança das omissões de saídas. Não tendo nada haver com a presunção de omissão de saídas. Como demonstra as planilhas constantes no CD juntado ao processo e cópias entregues ao autuado.”*

Com relação ao subitem 3.1.1., igualmente o sintetiza e comenta: *“Outro item em que a defesa não questiona a infração em tela. Tornado a tecer comentário sobre presunção de omissão de saídas. Que volto a informar, que, o que se esta cobrando é puramente a omissão de saídas, ou seja, a autuada deu saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documentos fiscais. Foi isso que foi detectado através do nosso sistema corporativo, SIAF, e todas as planilhas que comprovam estas omissões estão juntados ao PAF para seus esclarecimentos, a quem desejar”*.

No que concerne ao subitem 3.1.2 da defesa, ao sintetizá-lo citando o argumento da falta de agrupamento dos produtos, afirma: *“Neste item o representante da autuada volta a questionar a*

localização e escrituração das notas fiscais de entrada e afirmando, sem juntar qualquer comprovante, da não existência de qualquer omissão. Quanto ao pedido de diligência não procede já que todas as formalidades legais foram atendidas e por não existir qualquer dúvida referente ao demonstrativo que serviu de base para o lançamento, ou não esteja as planilhas comprovadamente juntada ao processo com bastante clareza e precisão.”

Em relação à infração 02, após indicar que o impugnante acusou a imprecisão da planilha elaborada por restar sem identificação os documentos fiscais nela incluídos e que foram juntados aos autos alguns cupons fiscais diz: *“Nesta Infração foi detectado que a autuada deu saídas de produtos com o CFOP, que é de vendas, com base de cálculo igual a ZERO, ou seja, sem tributação e ao contrário que diz o representante da autuada, esta bastante claro a identificação da operação, como: data de saída, código do produto, NCM, descrição do produto, valor alíquota, ver folhas 108 a 109 e planilha completa no CD juntada ao PAF. Portanto não se sustenta sua afirmativa de imprecisão e, conseqüentemente, seu pedido de diligência”.*

Aceita os argumentos defensivos em relação à infração 03.

Pugna pela procedência parcial da autuação, mantendo em sua totalidade as infrações 01 e 02.

Manifestando-se a respeito da informação fiscal (fls. 311/315), o defendente diz que não pode aceitar os argumentos apresentados pelo autuante por todos os motivos já expostos na defesa administrativa apresentada, ou seja:

1. Há sim decadência dos fatos ocorridos em 31/12/2010 (infração 01) *“haja vista tratar-se de nítida presunção legal, com o único intuito de favorecimento ao erário público, uma vez que, repita-se, a fiscalização tem todos os meios contábeis para verificar quando supostamente teria ocorrido a suposta omissão de saídas”.* Portanto não se justifica alegar que teria sido *“impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato”*, unicamente com o intuito de se prorrogar a suposta ocorrência do fato jurídico.
2. Em relação à infração 01:
 - a) A fiscalização deixou de enfrentar todos os argumentos apresentados em sua defesa, principalmente que jamais poderia ter ocorrido qualquer omissão de entradas, já que se trata de operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Que não basta, apenas, a presunção de que ocorreram saídas sem a emissão de documentos fiscais, mas sim, a comprovação, por outros meios, da efetiva ocorrência de uma operação de circulação de mercadorias, único fato jurídico possível a ensejar o nascimento da obrigação tributária do ICMS.
 - b) Sumária a informação fiscal que, e de igual forma, também ocorreu em relação aos seus argumentos da incorreta aplicação da autuação face à legislação da Bahia e sobre a motivação incorreta do Auto de Infração.
 - c) A respeito da sua argumentação sobre a inexistência de diferença de estoque, o autuante, em seis linhas, apenas alega a existência de planilhas demonstrativas, sem enfrentar todos os argumentos apresentados, principalmente a necessidade de agrupamento dos produtos por código e por tipo, com base na legislação posta, o que, inclusive, justifica o pedido de que os autos sejam baixados em diligência, nos termos do art. 145 do RPAF.
3. Em relação à infração 02 a fiscalização somente a comenta em seis linhas, diferentemente da empresa que analisou a planilha elaborada pela fiscalização (*“marisa 2011 saídas 5102 BC 0”*) e verificou os erros nela constantes. Que o fiscal não questionou suas alegações, nem analisou os documentos que apresentou. Em assim sendo, concluiu que ele concordou, o que comprometia a liquidez e certeza de seu trabalho. Requer, de novo, diligência na forma anteriormente exposta.
4. Em relação à infração 03, ressalta a concordância do fiscal autuante com suas alegações.

Reitera suas razões a respeito da multa confiscatória (diz que o autuante sobre ela não se manifesta), reitera seu pedido de diligência, bem como, a realização de sustentação oral.

Chamado à se manifestar o autuante presta a seguinte informação (fl. 318): *“Senhores Conselheiros, após vista a manifestação do representante da autuada, e constatei que o mesmo não apresentou nada de novo, com referencia as infrações 01 e 02, em relação a sua defesa inicial apresentada em 12/02/2016, conforme folhas 123 a 301. Apenas fazendo um questionamento referente a numero de linhas, segundo o representante da autuada, que foram utilizadas pelo autuante para rebater sua defesa. Portanto nada tenho a acrescentar com relação à informação fiscal apresentada nas folhas 303 a 304 e verso do PAF”*.

Esta 4ª JJF, em pauta suplementar do dia 28/09/2016 (fl. 322) encaminhou os autos em diligência à INFAZ COMÉRCIO para que o autuante prestasse sua informação fiscal, com base no o § 6º do art. 127, do RPAF/BA, a respeito das seguintes questões:

Infração 01 – o motivo da alegação do contribuinte de que não foi feito o agrupamento de cada item, a fim de reunir em um mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Infração 02 – o motivo de o contribuinte alegar a falta do nº dos cupons fiscais nos demonstrativos. Com esta situação, afirma o defendente, que detectou que todos os cupons fiscais autuados haviam sido cancelados. Foi anexado com a defesa um CD, dito com cópia da memória da fita detalhe de todos os ECFs do seu estabelecimento.

Foi reaberto prazo de defesa.

O autuante (fls. 326/327) diz não proceder, em relação à infração 01, o argumento do defendente a respeito o agrupamento dos itens do levantamento fiscal, *“já que na época da fiscalização foi realizada uma verificação na sua EFD e não ficou constatado que as mercadorias selecionadas para o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, possuíam as irregularidades apontadas pelo representante da autuada”*. Portanto sem cabimento serem aplicadas as determinações do art. 3º, da Portaria nº 445/98. Aduz, ainda, que cabe ao auditor fiscal analisar a escrituração fiscal da empresa e determinar se deve, ou não, realizar tal agrupamento. No caso, restou patente de que a EDF do autuado encontrava-se apta para realização da auditoria ora contestada.

No que concerne à infração 02, diz não procederem os argumentos de defesa já que os cupons fiscais são identificados no livro Registro de Saídas e que faz parte do demonstrativo do PAF.

Em relação à afirmativa do impugnante de que havia anexado aos autos um CD (fl. 300) com a memória fiscal da fita detalhe de todos os ECFs, informa de que este CD somente contém os cupons fiscais listados às fls. 184/187, os quais não fazem parte da autuação. Em assim sendo, não ver a necessidade de apresentar novos demonstrativos de débito.

A empresa chamada para se manifestar, com prazo de sessenta dias, apresenta, inclusive expressamente o diz, todo o teor de sua impugnação inicial, protocolada em 12/02/2016. Nesta sua manifestação apenas considera de que a diligência solicitada por esta 4ª JJF não foi atendida em sua inteireza já que o autuante não agrupou as mercadorias, conforme solicitado (fls. 338/364).

Mais uma vez o autuante se manifesta (fls. 375/376). Nega a decadência dos fatos geradores do exercício de 2010 e, em relação à infração 01, a respeito do tópico da defesa de “Inexistência de Omissão” (item 3.1 da defesa), diz que ele já foi extensivamente discutida. No entanto, reafirma que o levantamento fiscal foi realizado dentro do que preceitua a lei e regulamento deste Estado e, por ser sua função vinculada, não pode dela se afastar.

Informa de que o levantamento foi elaborado através do SIAF, sistema corporativo da SEFAZ, a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte através da sua EFD, entregue à SEFAZ. O sistema foi alimentado com as informações da EFD (livros de Entradas, Saídas e Inventários). De igual forma, utilizou os valores das mercadorias, também informados na sua EFD, para

definir os valores dos preços médios, para cálculo das diferenças das omissões apontadas nos relatórios expedido pelo sistema, após ter processado as informações constantes na EFD.

Quanto ao pedido de agrupamento dos produtos, discorda dele uma vez que restou patente de que este procedimento não era necessário para realização do levantamento, realizado dentro do que preceitua a Lei.

Em relação à “dúbia” interpretação de Omissão de Saídas referente à Omissão de Entradas, vê que todos os relatórios e o Auto de Infração são bem explícito quanto a motivação do levantamento da base de cálculo (fl. 110 do Demonstrativo Geral) onde consta definido com clareza as omissões encontradas e nas descrições dos fatos (corpo do Auto) qual a omissão considerada para o cálculo do imposto devido e sua motivação.

A respeito do subitem 3.1.2 da defesa (Da inexistência de diferença de estoque), essas diferenças não foram inventadas, mas calculadas levando em consideração os dados informados pela autuada na sua EFD e o representante do autuado não apresentou nenhum demonstrativo para justificar seu pedido.

No que tange à infração 02, o imposto foi calculado levando em consideração os dados informados pelo autuado na sua EFD. Afora que ele não apresentou nenhum demonstrativo para justificar seu pedido. Não existe nos autos a falta da listagem das notas fiscais para identificação das mercadorias e período (motivação). No seu Livro Registro de Saídas, a empresa escriturou as mercadorias vendidas com base de cálculo “zero” – CD á fl. 27 e planilha às fls. 108/109. Quanto às notas fiscais questionadas, não foram apresentadas já que as saídas autuadas se deram através de ECF e que são escrituradas no ultimo dia do mês.

Ratifica seu entendimento em relação à improcedência da infração 03.

Aborda a questão da multa, afirmando não poder fazer juízo de valor, já que ela vem expressa em lei.

Requer a procedência das infrações 01 e 02.

VOTO

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 dispendo 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 á 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 exigí-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 desacobertas 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 constitui*”). 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 “ficção 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. Afirmar 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 forem 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, suprimento 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 considerará-se 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 lembrar 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 derredor 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 JJF 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 JJF encaminhou os autos à Inspeção 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 fiscais 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, apensando 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.

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 **206826.0020/15-0**, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$248.597,69**, acrescido das multas de 100% sobre R\$246.404,66, e de 60% sobre R\$2.193,03, prevista no art. 42, inciso II, “a” e “III” da Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR