

PROCESSO - A. I. Nº 207105.0004/15-8
RECORRENTE - MARISA LOJAS S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO- Acórdão 1ª JJF nº 0108-01/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/06/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0101-11/18

EMENTA: ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. Acolhido o argumento recursal no sentido de que seja observada na instrução processual em 1ª Instância o regramento previsto no art. 3º da Portaria nº 445/98. Retorno dos autos à Primeira Instância para o novo julgamento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, em razão da Decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal ter julgado Procedente em Parte o Auto de Infração nº 207105.0004/15-8, lavrado em 30.06.2015, o qual exige ICMS no valor de R\$220.647,73, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – 04.05.02

Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias e valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

O Demonstrativo de Omissão de Saídas de Mercadorias nº 01 e o Demonstrativo de Cálculo do Preço Médio nº 02, estão anexados ao PAF na forma eletrônica conforme Artigo 121-A do RPAF/Ba.

Em análise do auto em apreço, assim se manifestou a 1ª JJF, no Acórdão JJF nº 0108-01/17:

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Não vejo impedimento para o envio de intimação ou notificação para os representantes legais do autuado, mas não é motivo para decretação de nulidade da intimação a falta desta comunicação caso a intimação do sujeito passivo ocorra nos termos do art. 108 do RPAF.

Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração sob a argumentação de erro no enquadramento da infração e na determinação da base de cálculo. O enquadramento da infração está correto. A base de cálculo foi apurada nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 60 do RICMS/97, utilizando preferencialmente o preço médio das saídas praticado pelo autuado ou os demais itens existentes na referida alínea, cuja utilização se dá por inaplicação prática do item imediatamente anterior, não necessitando, portanto, de definição prévia do item da alínea que deveria ser usado. O inciso I do art. 13 da Portaria nº 445/98 estabelece que quando o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas deve ser cobrado apenas o imposto relativo às operações de saídas omitidas, considerando que a menor está compreendida na maior.

Indefiro o pedido de diligência para recalcular o imposto devido em razão de suposta falta de agrupamento de produtos. A alegação de que muitos produtos com mesmo código possuíam descrição diferente e deveriam ser agrupados não procede. Não existe no demonstrativo da “Lista de Omissões”, tanto no CD à fl. 07 quanto no CD da revisão fiscal à fl. 185, repetição de um mesmo código, o que indica que a existência de descrições diferentes utilizando um mesmo código já foram considerados como o mesmo produto e que qualquer alteração desses produtos no demonstrativo teria o efeito de desagrupamento, pois implicaria em investigar as omissões pela descrição e não pelo código.

Na revisão do lançamento tributário, promovida por Auditor Fiscal estranho ao feito, anexado em CD à fl. 185, foi efetuado agrupamentos de produtos que possuíam a mesma descrição, mas códigos diferentes. Esta revisão resultou em redução do imposto reclamado para R\$215.605,63.

Na contestação desta revisão, o autuado reclamou da saída do produto com código 10008634443 da planilha “lista de omissões de saídas” e da falta de agrupamento do produto com código 10006689773. A exclusão do produto com código 10008634443 da lista de omissões é favorável à tese do autuado, pois significa redução do crédito tributário. Quanto ao produto com código 10006689773, em que houve reclamação de falta de agrupamento, não foi indicado em qual outro código o produto deveria ser considerado conjuntamente.

Quanto à alegação do autuado de que a multa aplicada afronta o princípio constitucional que veda o confisco, saliento que, de acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e que a multa aplicada está prevista na alínea “g” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96. A falta de indicação da alínea do referido inciso da multa aplicada não constitui cerceamento de defesa visto que na descrição dos fatos consta expressamente que a infração decorre da omissão de receita tributável constatada por meio levantamento quantitativo de estoque, sendo, inclusive, aplicado o mérmo percentual de multa em todas as alíneas.

O autuado pauta a sua defesa em equivocada interpretação da descrição da infração que lhe foi imputada. A descrição da infração é de falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais.

As autuantes apuraram, mediante levantamento quantitativo de estoques, tanto omissões de entradas quanto omissões de saídas. Como o maior valor monetário das omissões foi o das saídas, a reclamação de crédito tributário se voltou para a omissão de saídas.

O presente Auto de Infração não reclama crédito tributário por presunção, justamente porque o valor da omissão de saídas foi maior que a omissão de entradas. A exigência recai em função de diferença apurada no quantitativo por meio da fórmula “Estoque final = Estoque inicial + Entradas – Saídas”. Quando o valor do estoque final está aquém do resultante desta equação, fica evidenciada a falta de emissão de documentação fiscal nas saídas de mercadorias.

A única presunção existente é a de que o valor das omissões de entradas está compreendida no valor das omissões de saídas, por ser maior. Motivo pelo qual a omissão de entradas não foi cobrada. A existência de omissão de entradas não transforma o valor da omissão de saídas numa presunção.

A falta do demonstrativo referente ao levantamento da lista de omissões de entradas e saídas foi suprida após a diligência requerida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, quando o supervisor de fiscalização da IFEP/COMÉRCIO anexou à fl. 142 o CD contendo a lista geral de omissão de entradas e saídas, cuja ciência ao autuado foi dada em 18/11/2016 (fls. 145 e 146). Posteriormente, a lista de omissões foi revisada por Auditor Fiscal estranho ao feito, conforme CD à fl. 185, cuja ciência ao autuado foi dada em 30/03/2017.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência de crédito tributário para o valor de R\$215.605,63.

Ciente da decisão proferida pela 1ª JJF, inconformado o autuado apresenta Recurso Voluntário fls. 225 a 251 em que busca desconstituir a mesma apresentando suas argumentações e possíveis meios de prova, como se observa.

Afirma inicialmente estar se manifestando com fulcro nos artigos 169, inciso I, alínea “b” e 171 do Decreto do Estado da Bahia nº 7.629, obedecendo assim o prazo que lhe é facultado para apresentação do Recurso Voluntário.

Expõe, mais uma vez as suas razões de defesa, baseadas em que: (i) houve erro na motivação do AIIM; (ii) não houve omissão por parte do recorrente; (iii) inexistiu diferença de estoque; (iv) as omissões apuradas decorreram do fato que no levantamento fiscal não foram aglutinadas as mercadorias de mesmo código e tipo.

Informa ter solicitado, na sua defesa inicial, diligência para que se determinasse nova apuração da movimentação dos estoques utilizando-se o modo da aglutinação por código e item, afirmando: *Contudo, o trabalho fiscal não seguiu os procedimentos previstos na legislação baiana e não atendeu a diligência na forma requerida, como ficou demonstrado na manifestação protocolada em 09/06/16.*

Tendo recebido mídia com os novos levantamentos efetuados por preposto fiscal alheio ao feito, afirma o recorrente que o prazo de 60 dias que lhe foi concedido para contestá-los não afeta a sua

convicção da improcedência do Auto de Infração, renovando os argumentos antes apresentados, contestando a decisão da 1ª JJF, afirmando que a revisão aceita pela mesma não foi capaz de corrigir os vícios contidos no Auto de Infração.

De relação à decisão da 1ª JJF, afirma que mesmo sendo a mesma parcialmente acertada, não merece prosperar, requerendo à instância superior o cancelamento integral do Auto de Infração.

Alega que o enquadramento no que dispõe o Artigo 60 do RICMS não serve de embasamento para a lavratura do Auto de Infração.

“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.”.

Com base no que afirma, apresenta o entendimento de que o Auto de Infração se baseou em “ausência de entradas de mercadorias”, quando o artigo 60 diz respeito à “presunção de omissão de saídas ou de prestações”, afirmando que a comprovação da omissão de saídas teria que ser lastreada em uma conjugação de alguns fatores: irregularidades no disponível e exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados (ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis).

Alega também que a autuação não atendeu ao que determina a Portaria nº 445/98 ao estabelecer a modalidade de cálculo do preço das mercadorias, que seria exclusivamente com base no “preço médio”, comentando, ainda, a aplicabilidade do que determinam os artigos 936 e 938 do RICMS. Daí conclui que o Auto de Infração não atende aos requisitos previstos no RPAF, chegando à conclusão que ocorreu cerceamento de defesa, entendendo que não houve fundamentação legal que lhe enseje a possibilidade de defesa, bem como ir de encontro ao que determina a Constituição Federal, que veda que obrigações pecuniárias sejam constituídas e cobradas com base em procedimentos arbitrários e/ou imotivados.

Analizando a argumentação de que houve cerceamento de defesa cita Eduardo Domingos Botallo, in Curso de Processo Administrativo Tributário. Ed. Malheiros. 2ª Edição, 2009. p. 29:

"Como se vê, a lavratura do Auto de Infração apresenta-se como um dos momentos mais importantes de toda a dinâmica da tributação. Por isso, deve estar amparada na inafastável necessidade de fundamentação.

Se o Auto de Infração não alberga, de modo expresso, suficiente e claro, os fundamentos em que a Fazenda se apoia ao lavrá-lo, inexiste a possibilidade real de exercício de defesa por parte do contribuinte". (g.n.)

Entende o recorrente que a autuação não poderia ser baseada nos dispositivos utilizados pelo autuante e sim em outros, bem como utilizar outro método de cálculo dos preços de saídas para as mercadorias. Conclui pela nulidade do Auto de Infração.

Reforça sua solicitação de declaração de nulidade do Auto de Infração citando o ACÓRDÃO CJF Nº 0317-11/09:

"ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ NO LANÇAMENTO.

Faltam nos autos elementos capazes de configurar a infração imputada ao sujeito passivo. Há dúvidas, especialmente, quando aos valores das imputações, segurança em relação à base de cálculo e ao imposto exigido.

(...)

Ato de Infração NULO." (AI nº 206882.0911/07-0, Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF nº 0174-02/12).

E, mais ainda:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0317-11/09*

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS. Apuração do débito fiscal, por meio de arbitramento, fundamentado em porcentual de elementos de custos do estabelecimento matriz e não do estabelecimento remetente das mercadorias produzidas. Falta de elementos nos autos que determinem, com segurança, o cometimento da infração, devendo ser renovada a ação fiscal, a salvo de falha. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

No mérito, entende o recorrente que, caso não seja acatada a preliminar de nulidade, seja o auto cancelado em sua totalidade, sob a alegação de iliquidez e incerteza do lançamento, considerando tratar-se de: (i) de tratar-se de uma empresa varejista, onde todas as operações de vendas são acompanhadas do respectivo cupom fiscal; e (ii) da confusa e falha capitulação da infração, pontuando ainda que as planilhas por ela elaboradas não foram levadas em conta pela JJF. Alega mais ainda que para a confirmação de omissão de saídas, baseadas na falta de registro de entradas de mercadorias, mister se faz a comprovação, por outros meios, da efetiva ocorrência de uma operação de circulação de mercadorias, único fato jurídico possível a ensejar o nascimento da obrigação tributária do ICMS.

Argumenta mais o recorrente que todas as notas fiscais de entradas de mercadorias apresentadas ao autuante foram devidamente registradas nos seus livros fiscais, do que decorre não ensejar a motivação de falta de registro de entradas.

Volta a citar a necessidade da aglutinação dos produtos por códigos e itens e que inúmeros produtos do recorrente, apesar de serem iguais e apresentarem o mesmo código, possuem descrições distintas em seus registros e esse fato, inevitavelmente, poderia causar uma distorção nos valores apurados pela fiscalização.

Cita como base de sua argumentação os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

"Não se aplica ao lançamento tributário a doutrina segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade, cabendo sempre ao particular o ônus da prova dos fatos necessários a infirmá-los. O tributo somente é devido se ocorre o fato que, nos termos da lei, cria a obrigação tributária correspondente. Seria, assim, absurdo admitir que o contribuinte teria de pagar um tributo apenas porque não teve condições de provar a inocorrência de determinado fato".

Volta a argumentação de que deveria ser levada em conta para definição da infração a planilha por ela apresentada (doc. 03 da impugnação protocolada em 26/08/15), e não a apresentada pelo auditor que efetuou a diligência. Apresenta a sua planilha, conforme abaixo:

MENDES BRASIL CONSULTORIA LTDA.

ter julgado Procedente em Parte o Auto de Infração nº 207105.0004/15-8, lavrado em 30.06.2015, o qual exige ICMS no valor de R\$220.647,73, reduzindo o seu valor para R\$215.605,63, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – 04.05.02

Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias e valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

O Demonstrativo de Omissão de Saídas de Mercadorias nº 01 e o Demonstrativo de Cálculo do Preço Médio nº 02, estão anexados ao PAF na forma eletrônica conforme Artigo 121-A do RPAF/Ba.

Analizando o Recurso Voluntário, preliminarmente, rejeito o princípio de nulidade do Auto de Infração por estar o mesmo revestido de todas as formalidades legais e atender ao que dispõe o RPAF em seu Artigo 39.

No mérito, o recorrente reproduz os mesmos argumentos apresentados na defesa inicial e faz citações de decisões emanadas de processos já julgados, a exemplo do abaixo descrito:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0317-11/09*

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS. Apuração do débito fiscal, por meio de arbitramento, fundamentado em porcentual de elementos de custos do estabelecimento matriz e não do estabelecimento remetente das mercadorias produzidas. Falta de elementos nos autos que determinem, com segurança, o cometimento da infração, devendo ser renovada a ação fiscal, a salvo de falha. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

A formalização do levantamento quantitativo de estoques no âmbito da SEFAZ BAHIA está disciplinada pela Portaria nº 445, de 10.0801998, que assim disciplina o comportamento do preposto fiscal:

Art. 1º O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

Por se tratar de um estabelecimento do tipo Loja de Departamentos, possui o recorrente atividade específica em que se encontram situações típicas de comportamento por parte dos seus clientes, em especial quanto ao sistema de trocas de produtos similares com codificações diferentes, fato soberbamente conhecido.

Buscando atender a estas peculiaridades, sabiamente, o legislador baiano fez constar no bojo da Portaria nº 445/98, dispositivo, que vem a atender ao que requer o recorrente, estabelecendo:

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

...
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.

Ao efetuar o seu trabalho não atentou o preposto autuante para o que dispõe o dispositivo acima, assim como o agente revisor ao efetuar a diligência, limitando-se a, tão somente, atender ao que dispõe literalmente o Artigo 1º da citada portaria.

Também, não define o preposto autuante a forma como chegou ao custo das mercadorias supostamente emitidas nas entradas, não atentando para o que dispõe a Portaria nº 445/98, como abaixo:

Art. 8º Para fins de apuração do débito de ICMS com base na presunção de que cuida o inciso II do artigo anterior:

I - na determinação da base de cálculo do imposto, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");

Da análise dos autos e dos argumentos apresentados pelo autuante e pelo recorrente e, com base, no que se apresentam, e, no que dispõe a Portaria nº 445/98, voto por tornar NULA a Decisão proferida pela 1ª JJF, determinando o retorno dos autos à INFRAZ de origem para nova apreciação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **207105.0004/15-8**, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo os autos retornar à primeira instância para novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS