

PROCESSO	- A. I. N° 140779.0006/15-2
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MARISA LOJAS S.A.
RECORRIDOS	- MARISA LOJAS S.A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0075-03/17
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 21/12/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0338-11/18

EMENTA. ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÕES TANTO DE SAÍDAS QUANTO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. **b)** OMISSÃO DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Não é possível anular o lançamento com base em uma defesa genérica que se apegue a erros já corrigidos, para macular todo o procedimento. Após o agrupamento, o Recorrente não logrou apresentar uma única prova de erro material, quanto aos valores remanescentes, tendo as 2 diligências solicitadas por esta Câmara sido atendidas e foram perfeitamente esclarecidas as dúvidas, e oferecidas a mais ampla defesa. Com relação à ausência dos demonstrativos analíticos do exercício de 2013 nas infrações 2 e 3 entendo que procede a alegação do Recorrente, pois não foi possível verificar em detalhe o que remanesceu da infração, cerceando a defesa, assim como também impossibilitou a verificação do Recurso de Ofício, e dessa forma entendo nulos os dois lançamentos destes exercícios. Infrações 1, 2 e 3 procedentes em parte. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTOS A MENOS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSErvâNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. Na defesa inicial, foram apresentadas guias de recolhimento da loja de Barueri destinadas ao Estado da Bahia. Só estes valores já são suficientes para lançar dúvidas sobre a procedência do lançamento, havendo incerteza da liquidez, assim como impera a insegurança jurídica, razão pela qual mantenho a Decisão recorrida, que anulou a infração. Infração 4 nula. Negada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATORIO

Os presentes Recursos, Voluntário e de Ofício, foram interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 202/22) que julgou Procedente em Parte o

Auto de Infração em referência, lavrado em 18/12/2015, quando foi lançado de ofício o valor de R\$1.078.925,81 decorrente das seguintes infrações :

Infração 01 - 04.05.02. 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 omitida, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas efetivas omitidas nos exercícios fechados de 2012 e 2013, sendo exigido ICMS no valor total de R\$916.251,80, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 04.05.08. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$37.350,30, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2012 e 2013. Aplicada multa de 100% prevista pelo art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 04.05.09. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios fechados de 2012 e 2013. Exigido o valor de R\$14.831,01, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - 07.01.02. Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de fevereiro a maio e julho a dezembro de 2012, janeiro a maio e julho a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$110.492,70, acrescido da multa de 60%.

Após a defesa inicial, fls. 59/89, da informação fiscal fls. 154/79, e da manifestação do contribuinte às fls. 185/96 o processo foi dado como instruído e julgado Procedente em Parte conforme voto abaixo:

VOTO

O defendente suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando a falta do termo de inicio de fiscalização prevista no inciso II, do art. do RPAF-BA/99. Ao compulsar os autos, verifico que não assiste razão ao defendente, uma vez que consta à fl. 09 o referido Termo de Início de Fiscalização rubricado pela preposta do Autuado, Caroline Campos Alves, cuja procuração está colacionada às fl. 06, sendo ela que recebeu as cópias dos demonstrativos elaborados pelo Autuante, cuja rubrica figura em todos os demonstrativos, a exemplo da fls. 19. No referido termo, além da rubrica da preposta consta em seu teor o inicio dos trabalhos de fiscalização bem como a solicitação ao autuado dos arquivos EFD e NFe. Portanto, entendo restar comprovado nos autos que a empresa autuada tomou ciência do inicio da ação fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.

O defendente também arguiu a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, sob o entendimento de que não houve descrição clara e precisa das irregularidades apontadas e a sua correlação com a capitulação legal e penalidade aplicada. Aduziu que alguns dos dispositivos citados que, apesar de constarem várias alíneas ou itens, não fora especificada ao qual especificamente quer se referir o enquadramento legal da infração ou sanção, a exemplo do inciso III, do art. 42 da Lei 7.014/96, no qual constam sete alíneas, sem mencionar qual delas se refere à sanção aplicada. Apontou também o art. 23-B, da Lei 7.014/96, que fora indicada sem apontar qual dos dois incisos.

Analizando essa preliminar de nulidade suscitada, observo que, ao contrário do alegado pelo autuado, a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi respaldado em descrição pormenorizada, acompanhada do respectivo enquadramento legal e tipificação das multas sugeridas, bem como, embasadas em planilhas, fls. 14 a 54, e no CD, fl. 13, que detalham de forma cronológica e individualizada por documento fiscal a origem do débito apurado. Portanto, não há que se falar na existência de óbice à plena compreensão da acusação fiscal em todas as suas dimensões.

Registro que ainda que houvesse erro na indicação de dispositivos regulamentares, o que no presente caso não ocorreu, não implicaria nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF-BA/99, visto que 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 e dos demonstrativos de apuração, fique evidente o enquadramento legal, como no presente caso que trata de levantamento quantitativo de estoque, individualmente a alínea é a “g”, in verbis: g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque. Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa.

Do mesmo modo, diante da explicitação nos autos de todos os elementos que consubstanciam a acusação fiscal, concomitantemente, com o pleno exercício da atividade vinculadas das autuantes, descabe a alegação de falta de motivação suscitada pelo impugnante. Não acolho também a alegação de que ocorreria presunção ou arbitramento da base de cálculo em qualquer das infrações que compõem o presente Auto de Infração, eis que, o levantamento quantitativo de estoque afigura-se respaldado na legislação de regência e as infrações tiveram seus débitos apurados com a utilização elementos fornecidos diretamente pela documentação e escrituração fiscais das operações realizadas pelo estabelecimento autuado no período fiscalizado, ou seja, estoques iniciais e finais e as operações de entradas e de saídas.

Assim, depois de constatar que o PAF está revestido das formalidades legais, e que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, considero superadas as questões atinentes as preliminares de nulidade suscitadas. No mérito, presente lançamento exige crédito tributário em decorrência de quatro infrações, conforme descrição pormenorizada no preâmbulo do relatório.

As infrações 01, 02 e 03 foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios fechados de 2012 e 2013 e exigem a falta de recolhimento do imposto, respectivamente, 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 omitida; na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária; e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, conforme demonstrativos de apuração acostados às fls. 14 a 49 e no CD, fl.13.

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 estoques iniciais e final inventariados no período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária consoante teor do art. 1º da Portaria nº 445/98.

No caso da Infração 01, houve a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis conforme demonstrativos elaborados pelo autuante, anexados aos autos, tendo sido entregues as cópias ao contribuinte. Além das preliminares de nulidades suscitadas e já enfrentadas no inicio desse voto, o impugnante questionou que as omissões apuradas decorreram do fato de que no levantamento fiscal não foram aglutinadas as mercadorias de mesmos códigos. Aduziu que de acordo com previsão expressa da Portaria 445/99, é cabível a adoção de critério de apuração.

Na informação fiscal prestada pela Auditora designada rebateu as alegações da defesa e reconheceu que, de acordo com o inciso III, do art. 3º, da Portaria 445/98, é cabível a aglutição no levantamento quantitativo dos itens de mercadorias arrolados com descrições idênticas e os códigos diferentes e elaborou novos demonstrativos com os produtos dessa forma agrupados que acostou aos às fls. 161 a 179, reduzindo o valor dos débitos apurados para R\$203.433,57, na Infração 01, R\$1.255,20, para a Infração 02 e R\$140,13, para a Infração 03.

O autuado ao se manifestar acerca da informação fiscal reconheceu a intervenção efetuada pela informante que acolhera seu pleito com base na Portaria nº 445/98, manteve suas razões de defesa em relação às preliminares de nulidade suscitadas em sua defesa. Ao compulsar as peças que compõem esses itens da autuação constato que, o levantamento fiscal, depois da intervenção do autuante ajustou através da aglutição dos itens com descrição idêntica ao prestar a informação fiscal, reflete a aplicação da legislação de regência que disciplina o roteiro de auditoria de estoques através de levantamento quantitativo de estoques. Ademais, fica patente que os demonstrativos de apuração, para cada uma das mercadorias arroladas, discriminam individualizadamente as todas as notas fiscais escrituradas e os saldos dos estoques finais escriturados no livro Registro de Inventários.

Constato que o cálculo do preço médio encontra-se devidamente demonstrado em planilha própria e de acordo, conforme o caso, com a previsão expressa no art. 23-A, inciso II, e art. 23-B, ambos da Lei nº 7.014/96. Portanto, não procede a alegação defesa de que o art. 8º da Portaria nº 445/98 indica o art. 60 do RICMS-BA/96, não vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Em relação à infração 03, ao contrário do que alegou o impugnante não há como considerar os recolhimentos aduzidos como tendo sido recolhidos por GNRE, por se tratar de apuração de omissões de entradas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ou seja, decorre de operações não registradas.

Logo, não há que se falar em recolhimento de antecipação do imposto em relação às operações não escrituradas. Também é inquestionável que as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária trata de calçados que explicitamente constam do Anexo 1 ao RICMS-BA/12, bem como, no Anexo 88 do RICMS-

BA/97. No tocante ao demonstrativo apresentado pelo impugnante para contrapor aos demonstrativos elaborados pelo Autuante, observo que na forma em que foi apresentado não se presta a qualquer análise comparativa, haja vista que sua constituição sintética, sem discriminá-la de suas informações, impede qualquer tipo de cotejo.

Ademais, o levantamento fiscal identifica individualizadamente em suas planilhas a origem de todas as movimentações realizadas pelo defensor nos exercícios fiscalizados. Verifico que também foram respeitadas as orientações estabelecidas pela Portaria 445/98, precípua mente o inciso I do art. 13, uma vez que apurado o valor da omissão de saídas maior do que o da omissão de entradas, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas. Assim, conforme exposto, resta evidenciado nos autos o cometimento pelo sujeito passivo desses três itens da autuação. Acolho os ajustes efetuados pelo autuante que resultaram na redução dos valores exigidos originalmente no lançamento de ofício e acostados às fls. 161 a 179, com a diminuição do valor dos débitos apurados para R\$203.433,57, na Infração 01, R\$1.255,20, para a Infração 02 e R\$140,13, para a Infração 03.

Concluo pela subsistência parcial das Infrações 01, 02 e 03.

A infração 04 imputa ao sujeito passivo o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de fevereiro a maio e julho a dezembro de 2012, janeiro a maio e julho a dezembro de 2013, no valor de R\$110.492,70, conforme demonstrativo acostado às fls. 51 a 54. Nos demonstrativos que dão suporte à acusação fiscal fls. 51 a 54, constato o que a fiscalização apurou o imposto devido referente à substituição tributária de calçados, constante do item 9 - NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405, do Anexo 1 do RICMS-BA/12.

Em sede de defesa o impugnante informou que realizou recolhimentos relativos à antecipação tributária e anexou cópias de GNREs, fls. 121 a 149, com os respectivos comprovantes de pagamento relativos ao período fiscalizado, aduzindo que o autuante apresentou planilha indicando os produtos e sem a identificação das respectivas notas fiscais o que inviabilizou a localização dos documentos.

A Auditora designada, ao proceder à informação fiscal, observou que, em relação às GNREs anexadas aos autos, não há como fazer qualquer batimento, pois foram pagas pelo estabelecimento do Autuado em Barueri-SP e não indicam as correspondentes Notas Fiscais nem a inscrição estadual e o CNPJ do estabelecimento destinatários das mercadorias.

Ao compulsar as cópias das GNREs acostadas aos autos pelo defensor verifico que, apesar de não constar nas referidas GNREs, as notas fiscais são indicados no campo “Reservado à Fiscalização” os Pareceres GETRI/DITRI de nºs 5424/2013 e 1164/2013. Ao consultar o Sistema de Controle de Pareceres Tributários da SEFAZ, constato que a matriz do Autuado, estabelecida em Barueri em São Paulo é detentora de Regime Especial com Termo de Acordo celebrada com esta SEFAZ, pelo qual “fica responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou a entrada para uso e consumo nas operações com os produtos relacionados no item 09, do Anexo 1, do RICMS-BA/12, destinados as suas filiais localizadas no Estado da Bahia.”

Consta também do Termo de Acordo que “O imposto será recolhido através de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE eletrônica, com geração do código de barras, apondo sua inscrição como contribuinte substituto neste Estado e a indicação “Imposto retido por substituição tributária conforme Regime Especial (Parecer GETRI/DITRI nº 5424/2013, que deverá constar também na Nota Fiscal, no campo “Informações Complementares”, no quadro “Dados Adicionais”.

Assim, ante a existência do Termo de Acordo que centraliza a apuração de todas as filiais neste Estado para a retenção e o recolhimento do ICMS retido por substituição tributária nas operações com calçados destinadas aos estabelecimentos da Bahia, entendo que na forma individualizada, ou seja, somente em relação ao estabelecimento, ora autuado, como foi apurada a exigência objeto da Infração 04, não resta devidamente demonstrado o efetivo valor do débito. Entendo, conforme exposto, que a manifesta ausência do demonstrativo da efetiva origem da base de cálculo gera insegurança na apuração da infração, do infrator, afigurando-se assim caracterizado o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que a ambigüidade decorrente desqualifica a imprescindível clareza na determinação da infração.

Convém salientar que a explicitação da demonstração da base cálculo é determinada expressamente pelo art. 39, inciso IV, alínea “b”, do RPAF-BA/99, in verbis: “Art. 39. O Auto de Infração conterá: [...] IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;”

Ademais, a natureza de tal óbice também impossibilita a reparação ou adequação da acusação fiscal, mesmo por meio de diligência, uma vez que não fora observado o devido processo legal. Pelo exposto, estando o

procedimento fiscal em descompasso com as exigências do devido processo legal e em acusação fiscal estribada em débito apurado de forma dúbia e imprecisa é nula a infração, consoante previsão expressa no artigo 18, incisos II e IV, alínea “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF-BA/99. Recomendo à Autoridade Fazendária competente que seja avaliada a possibilidade da emissão de uma ordem de serviço específica para apuração da regularidade da retenção e do recolhimento do ICMS retido por substituição tributária na forma preconizada pelo Regime Especial com Termo de Acordo celebrado pela matriz do Autuado com esta SEFAZ.

Nestes termos, concluo pela nulidade a Infração 04. No que diz respeito a alegação de que as multas aplicadas no Auto de Infração afigura-se devidamente tipificada na forma expressamente prevista na alínea “d”, do inciso II e no inciso III, do art. 42 da Lei 7.014/96. Com relação à falta de proporcionalidade e o caráter confiscatório da multa argüidos pelo autuado, destaco que este órgão julgador administrativo não possui competência para a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual.

No que tange ao pedido de redução de multa, tal pleito não pode ser atendido, pois, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, tal matéria ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal. Quanto à solicitação do impugnante para que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada para os endereços identificados às fl. 88 e 89, observo que não há impedimento para que tal providência seja adotada pela repartição fazendária competente, desde que respeitado o teor do art. 108 do RPAF-BA/99. Assim, nos termos supra expendidos, concluo pela subsistência parcial da autuação no valor de R\$204.798,90.

Ante o exposto, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 232/52 quando aduz que, muito embora tenha sido demonstrada a total improcedência do Auto de Infração objeto do presente processo administrativo, a Terceira Junta de Julgamento Fiscal acolheu parcialmente a Impugnação da Recorrente, e reduziu os valores dos itens 1, 2 e 3 do lançamento.

Que, embora parcialmente acertada, a referida decisão não merece prosperar, pelas razões a seguir aduzidas, pelo que se espera que esta C. Câmara de Julgamento Fiscal reforme parcialmente o acórdão recorrido e, por consequência, determine o cancelamento integral do Auto de Infração objeto do presente processo, pelas razões de fato e de direito a seguir dissecadas.

Preliminamente, a falta de Termo de Intimação - não obstante a argumentação da D. Junta de Julgamento Fiscal de que não houve falta de Termo de Início de Fiscalização, a Recorrente entende diversamente, pois, como se demonstrou na Impugnação, e se reafirma agora, pelos documentos acostados ao CD entregue pela fiscalização, não consta o Termo de Início de Fiscalização.

Ora, o citado Termo deve preceder a lavratura do Auto de Infração, sob pena de invalidar o trabalho fiscal, aliás como estabelece o artigo 26, II, do RPAF. A falta desse Termo vicia o Auto de Infração e viola o direito do contribuinte, como se depreende, inclusive, do Acórdão CJF nº 0242-11/03, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, apontado na Impugnação. Assim, considerando tal fato, requer-se a esta C. Câmara que declare nulo a presente autuação.

No mérito, quanto à Infração 1 - Da Inexistência de Omissão - embora a Fiscalização tenha atendido ao apontamento da Recorrente, em sua impugnação, e procedido a novo levantamento fiscal por meio de aglutinação das mercadorias de mesmos códigos, em conformidade com a Portaria CAT 445/99, e com isso tenha reduzido o valor deste item da autuação de R\$916.251,80 para R\$203.433,57, esta não pode ser mantida ao contrário do entendimento do D. Juízo *a quo*, o que será demonstrado à frente.

A presente infração decorre de suposta falta de recolhimento do ICMS, relativo a omissão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivamente omitida.

O levantamento quantitativo por espécies de mercadorias do estoque é um procedimento permitido pela legislação de vários Estados federados para apurar possíveis omissões de receitas (omissões de entradas e omissões de saídas) decorrentes da comercialização de produtos não

escriturados pelo contribuinte do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), desde que respeitados todos os princípios basilares da incidência desse imposto.

No caso em análise, a D. Fiscalização se utilizou do procedimento em questão para presumir uma falta de recolhimento de ICMS por parte da Recorrente, em razão de presunção de operações de saída, pelo fato de ter verificado suposta omissão de entrada. No entanto, além de não ter ocorrido qualquer omissão de entradas – inclusive porque se tratam de operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular - a jurisprudência mais atual veda a cobrança do imposto pela simples presunção dessa omissão (de entrada).

Esse fato – operações de transferências de mercadorias entre a mesma empresa e, consequentemente, a não-incidência nessas operações, sequer foi objeto de análise por parte da D. Junta de Julgamento Fiscal. De fato, não basta apenas a presunção de que ocorreram saídas sem a emissão de documentos fiscais. 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.

Veja-se que a Portaria nº 445/98, citada inclusive pela própria fiscalização, ao tratar de omissão de entradas, deixa claro que tal fato não é suficiente para ensejar a cobrança do ICMS. Veja-se, ainda, que a norma acima descrita, estabelece que a exigência do ICMS deve ser embasada 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.

E mais, nos termos do artigo 8º da citada Portaria, para a apuração do débito e determinação da base de cálculo do ICMS deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponderá ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie da mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado. Mais uma vez, esse fato não foi enfrentado pela D. Junta de Julgamento Fiscal. Pelo próprio relato da infração consta claramente que foi levado em conta “o maior valor monetário – o das saídas tributáveis”.

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 nº 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. O mesmo ocorre em relação ao artigo 23-B, da Lei nº 7014/96, que elenca dois incisos, que sequer foram citados pela fiscalização.

Tanto é verdade que a D. Junta de Julgamento Fiscal, após (indevidamente) afastar tais argumentos, cita que a alínea específica para o presente caso era a alínea “g”. Ora, se somente no momento do julgamento é que foi indicada a alínea específica, não são necessárias grandes digressões para se concluir que o trabalho fiscal era deficiente e, com isso, comprometeu a sua exigitibilidade e liquidez.

Mesmo assim, ambos os incisos do artigo 23-B anteriormente citado estabelecem que a base de cálculo do ICMS sempre será o preço ou o custo médio do valor das mercadorias, mas nunca o maior valor tributável. Em última hipótese o que pretende a fiscalização é inovar no ordenamento jurídico, “criando” uma nova hipótese de incidência do ICMS, qual seja, a suposta falta de registro de entradas, como pressuposto para a exigência do ICMS, sob o incorreto entendimento de que houve uma subsequente saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais (!!)

Ora, mesmo que se pudesse admitir como válida essa “ficção jurídica”, caberia à fiscalização demonstrar, de forma cabal, a ocorrência da saída dessas mercadorias, o que não ocorreu no presente caso. Assim, em que pese o levantamento realizado pela D. Autoridade Fiscal, restou e restará plenamente demonstrado que o mesmo ainda padece de vício, no que se refere ao fundamento do AIIM ora recorrido, quer por não refletir a realidade fática, quer por não estar em consonância com a legislação estadual e constitucional vigentes.

Ademais, o próprio relato da infração deixa claro que foi usado pela fiscalização um método não previsto na legislação (como já citado), cabendo, novamente, à Recorrente, “adivinhar” a regra por ele adotada, para poder se defender de uma infração inexistente (lembrando, como já mencionado anteriormente, que a Lei nº 7014/96, RICMS/12 e Portaria nº 445/98 vedam a aplicação do valor da venda, mas apenas o preço ou custo médio. Ou seja, tudo demonstra a iliquidez e incerteza da presente autuação).

Desta forma, conforme comprovado, ao utilizar erroneamente a fundamentação legal imputada à Recorrente, houve claro cerceamento ao direito de defesa, além de falta de certeza e liquidez do lançamento, o qual se verifica a nulidade do presente Auto de Infração. Não bastasse tais argumentos, verifica-se, ainda, o erro no cálculo do suposto imposto devido.

Assim, a fiscalização aplicou a norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo novamente em “erro de direito”. Portanto, após a produção da norma individual e concreta (no caso, o Auto de Infração e Imposição de Multa), constata-se que a norma aplicada não deveria ser aquela, mas outra.

Diante do exposto, resta-se demonstrada que a cobrança efetivada é nula de pleno direito, motivo pelo qual se requer a anulação do Auto de Infração ora questionado. Isso porque, no caso em análise, repita-se, o Auto de Infração questionado utiliza o artigo 23-B da Lei nº 7014/96, mas não estabelece/identifica qual dos incisos do referido dispositivo legal foi aplicado, que apresentam critérios de mensuração absolutamente distintos, fato que praticamente inviabiliza a defesa por parte da Recorrente, além de reiterar a ausência de liquidez e certeza do lançamento ora questionado.

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. Assim, sob qualquer ângulo pelo qual se analise a questão, verifica-se que o Auto de Infração não tem como prosperar.

Das Infrações 2 e 3 - Em que pesa tenha havido a redução dos valores relacionados aos itens 2 – de R\$37.350,0 para R\$1.255,20; e 3 – de R\$14.831,01 para R\$140,13, tendo em vista o acolhimento dos Ilustres Julgadores *a quo* do novo levantamento efetuado pela Autuante em concordância com o apontado pela Recorrente em sua impugnação, precisa ser reformada a r. Decisão recorrida na parte remanescente.

Relativamente às infrações em questão, alega a fiscalização que a Recorrente supostamente deixou de recolher o imposto estadual por adquirir mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (o que não ocorreu, como largamente demonstrado no item anterior), sujeitas ao regime de substituição tributária (infração 02); e falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, apurado em função de valor acrescido e com margem de valor adicionado (infração 03).

Antes de mais nada é importante esclarecer que não se tratam de aquisições de mercadorias sem documentos fiscais ou de terceiros, já que se tratam de operações de transferências de mercadorias de outro estabelecimento do mesmo titular, como é possível identificar pelo CFOP das respectivas operações. Outrossim, em nenhum momento a fiscalização identificou em qual item do anexo I, do RICMS/12 os produtos estariam enquadrados, para se sujeitarem à antecipação tributária por meio de Substituição Tributária.

Não bastasse isso verifica-se que a fiscalização, em suas planilhas, apenas apresentou uma listagem dos produtos, sem identificar a qual nota fiscal se referem, impossibilitando à Recorrente confrontar ou até mesmo descobrir, os períodos em que essas operações foram

realizadas e apresentar os argumentos que demonstram a total improcedência dessa exigência, em nítido cerceamento de sua defesa.

Todavia, a Recorrente, diligente em suas operações, anexou à presente impugnação todas as GNRE das operações sujeitas à substituição tributária e à antecipação tributária, com os respectivos comprovantes de pagamento, referente ao período em discussão (doc. 05). Isso porque a Recorrente tem pagamentos relativamente à antecipação tributária. Porém a fiscalização elaborou a planilha apenas com a indicação dos produtos, sem identificação das respectivas notas fiscais ou datas, o que inviabiliza qualquer trabalho por parte da Impugnante em localizar os respectivos documentos.

Isto porque, repita-se, apenas da análise das planilhas, que apenas listam os produtos sem identificar as respectivas notas fiscais é impossível à Recorrente confrontar os valores recolhidos, uma vez que as respectivas guias tomam como base as correspondentes notas fiscais.

Nessas infrações aplica-se, também a falta de indicação das infrações cometidas, assim como largamente explanado na defesa da infração 01 (o que, por economia e para não tornar a defesa repetitiva, requer-se que os mesmos argumentos sejam aqui considerados), uma vez que apresentam apenas obrigações acessórias, não identificando qual a suposta infração cometida pela Impugnante. Vejamos:

Infração 2 – art. 6º, IV (responsabilidade solidária) e 23, I (base de cálculo nas operações com ST), da Lei nº 7014/96 – tratam apenas de obrigações acessórias; artigo 217 do RICMS (finalidade do livro Registro de Entradas); e artigo 10, inciso I, alínea “a” da Portaria nº 445/98 (que dispõe apenas da exigência do pagamento de imposto, onde sequer foi identificado qual das hipóteses dessa alínea “a” seria aplicada).

Infração 3 – seguem as mesmas disposições acima. Neste item um fato curioso precisa ser destacado. A própria fiscalização cita o artigo 10, inciso I, “b” da Portaria nº 445/98, como suposta justificativa para o valor acrescido por ela calculado. Todavia, a alínea em questão, estabelece que o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, será apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97.

Ora, considerando que as operações têm como data da ocorrência do suposta fato jurídico os dias 31/12/12 e 31/12/13, não são necessários grandes esforços para se verificar que foi utilizada legislação já revogada (anexo 88 do RICMS/97). Não bastasse esse fato destaque-se que o anexo 88 não relaciona os produtos comercializados pela Impugnante, não se justificando a aplicação dos percentuais de margem de valor adicionado utilizados pela fiscalização.

Pois bem. Da análise dos citados artigos supostamente infringidos pela Recorrente, não são necessários grandes esforços para se verificar que todos se referem sobre o tratamento fiscal a ser adotado em determinadas operações, sem contar, como já destacado nos citados artigos, a menção incompleta por parte da fiscalização, o que, novamente, não permite à Recorrente ter pleno conhecimento dos fatos que lhe estão sendo imputados, acarretando nítido cerceamento de defesa, o que é vedado pela legislação pátria.

Sendo assim, verifica-se que o Auto de Infração ora impugnado não está corretamente motivado, sendo que a Constituição Federal expressamente veda que obrigações pecuniárias sejam constituídas e cobradas com base em procedimentos arbitrários ou imotivados.

De fato, os atos de aplicação da lei tributária ao caso concreto devem ser devidos e expressamente justificados e fundamentados pela Autoridade Administrativa, de modo que possibilite ao contribuinte exercitar o seu direito constitucional à ampla defesa.

Assim, pelo exposto, verifica-se que na motivação dos fatos narrados no Auto de Infração ora recorrido, há completa confusão, uma vez que fundamenta em dispositivo legal que não retrata a infração supostamente cometida pela Recorrente, ofendendo, além do princípio da motivação ora mencionado, também o da legalidade. Isso porque, o Sr. Agente Administrativo não apontou

subsídios legais suficientes para a caracterização da infração, demonstrando que a fundamentação apresentada pela Fiscalização está errada e não se coaduna com os fatos apurados, além de sequer indicar quais notas fiscais deram origem aos valores exigidos, o que impossibilita a Impugnante de apresentar a competente defesa e confirmar os valores por ela recolhidos em relação aos valores exigidos neste Auto de Infração.

Assim, pelo exposto, é inevitável a conclusão de que a fiscalização aplicou uma norma jurídica incorreta para os fatos constatados, incorrendo em “erro de direito”, que segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, é um problema de subsunção, causado quando o enunciado protocolar constituído como fato jurídico busca fundamento numa norma, quando na verdade deveria buscar em outra.

Isso porque, no caso em análise, o Auto de Infração questionado em diversos momentos (que foram largamente grifados quando da citação dos artigos utilizados pela fiscalização) não estabelece/identifica qual dos itens dos referidos dispositivos legais citados foi aplicado, fato que praticamente inviabiliza a defesa por parte da Impugnante, além de reiterar a ausência de liquidez e certeza do lançamento ora questionado.

Desta forma, fica, mais uma vez, comprovada a carência de correta motivação do Auto, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito e tal fato demonstra a iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o direito de defesa da Impugnante, maculando de nulidade o Auto de Infração ora impugnado.

Veja-se que fiscalização exige um recolhimento antecipado do ICMS por substituição tributária de produtos que não se encontram listados no RICMS/97, nem no RICMS/12.

Observando-se o RICMS/97 (com relação ao artigo 353, inciso II) e o RICMS/12 (anexo I vigente na época dos fatos jurídicos) é possível identificar que as mercadorias listadas pela fiscalização nas planilhas, não estavam sujeitas a esse regime.

Outrossim, considerando que todas as mercadorias eram destinadas à Recorrente, estabelecimento varejista, não existem dúvidas de que essas mercadorias seriam destinadas posteriormente e exclusivamente para consumidores finais. Nesse sentido, não são necessários grandes esforços para se concluir que não existem operações posteriores à própria operação de venda por parte da Recorrente, não se justificando a aplicação de qualquer antecipação do imposto por substituição tributária já que, repita-se, as mercadorias foram destinadas a consumidores finais, fato que sequer foi objeto de análise por parte da D. Junta de Julgamento Fiscal.

Logo, ainda que as mercadorias estivessem listadas no RICMS como sujeitas à retenção antecipada do imposto por substituição tributária, tal procedimento somente pode ser aplicado se, e somente se, houvesse posteriores operações tributadas. Mas no presente caso, haverá exclusivamente uma única operação de venda, a da própria Recorrente diretamente para consumidores finais, não se justificando qualquer pretensão de retenção antecipada por substituição tributária.

Em simples palavras não existem operações subsequentes que possam ensejar o nascimento da retenção antecipada por substituição tributária. Outra não é a disposição contida no próprio artigo 355, inciso VII, do RICMS/97:

Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

VII - a consumidor final.

Ou seja, a própria legislação do ICMS estabelecia à época dos fatos jurídicos, que as mercadorias em questão não estariam sujeitas à retenção antecipada do ICMS por Substituição Tributária, nem mesmo à retenção desse imposto, já que, repita-se, as mercadorias eram destinadas a consumidor final. E o mesmo raciocínio deve ser aplicado na vigência do RICMS/12. Isso demonstra que a

Recorrente agiu corretamente ao não efetuar a antecipação do ICMS por substituição tributária.

Não bastassem tais fatos que por si só já anulam o presente lançamento, é importante ressaltar que, em relação ao ano de 2012, basta uma simples análise do anexo I – mercadorias sujeitas à substituição ou antecipação tributária - do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/12), vigente para o ano de 2012, para se verificar que a listagem desse anexo não contempla os produtos que estão listados pela fiscalização em suas planilhas já mencionadas anteriormente.

Isso demonstra claramente que à época dos fatos jurídicos, mais especificamente no ano de 2012 e 2013 com amparo no novo RICMS/12, os produtos em questão não estavam sujeitos à antecipação tributária por substituição tributária, razão pela qual a Impugnante agiu corretamente em realizar as operações tributadas normalmente.

Portanto, se o imposto foi recolhido tempestivamente e corretamente (fato incontrovertido), em face da não aplicação da substituição tributária por se tratar de uma venda direta a consumidor final, a multa aplicada com base no artigo 42 da Lei nº 7014/96 é totalmente inaplicável ao fato jurídico questionado pela fiscalização nestes autos. É importante lembrar que as mercadorias foram destinadas a consumidores finais, nas diversas operações de vendas realizada na loja da Impugnante em questão.

Ora, se as mercadorias foram adquiridas para comercialização e foram devidamente tributadas nas operações de saída, não restam dúvidas que não houve qualquer lesão ao erário público, já que como mencionado anteriormente, sequer se sujeitavam a qualquer antecipação, mesmo por substituição tributária.

Desta forma, e por tudo o quanto foi exposto, fica comprovada a carência de correta motivação do Auto, já que demonstrada a desobediência aos requisitos fixados pelo direito e pela própria Lei do ICMS do Estado da Bahia, acarretando a total iliquidez e incerteza do lançamento e cerceia ainda mais o direito de defesa da Recorrente, maculando de nulidade o Auto de Infração ora recorrido.

Aliás, como já mencionado anteriormente, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), em seu artigo 39, inciso III, estabelece que o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerações como infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta, o que, por tudo o quanto foi demonstrado, não ocorreu no presente caso.

Não obstante a D. Junta de Julgamento Fiscal alegar a impossibilidade de analisar a aplicação de multa confiscatória, tal fato deve ser analisado por essa D. Câmara. Inicialmente porque, assim como ocorreu na capitulação das supostas infrações, a redação atual do inciso III, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96 indica 07 (sete) situações que, uma vez ocorridas, podem ensejar a capitulação da multa nesse inciso. Todavia, a fiscalização, novamente, não indica qual das alíneas está enquadrada a suposta infração, acarretando não só o cerceamento de defesa, como também comprometendo a liquidez e certeza do Auto de Infração.

Mostra-se carente de razoabilidade a imposição das multas tal qual pretendida, uma vez que o Estado não pode impor obrigações, vedações ou sanções aos administrados em medida superior ao necessário para atender ao interesse público, seguindo a orientação de adequação dos meios aos fins constitucionalmente estabelecidos. Desta forma, a Recorrente requer que as multas sejam anuladas, diante do flagrante desrespeito às normas constitucionais apontadas.

Ante o exposto, requer-se que seja admitido e dado provimento ao presente recurso para reformar a r. decisão na parte em que manteve o Auto de Infração, além de manter inalterada a parte da r. decisão que julgou Procedente em Parte os itens 1 a 3 e cancelou o item 4. Ainda, requer-se a juntada do anexo substabelecimento e protesta-se por realização de sustentação oral. Por fim, requer-se que todas as intimações ou notificações sejam encaminhadas aos endereços transcritos no Recurso, bem como ao subscritor do presente, sob pena de nulidade. Nesses termos, pede deferimento.

Às fls. 265 o processo foi convertido em diligência para que o autuante prestasse os

esclarecimentos sobre o demonstrativo analítico do preço médio adotado dos itens agrupados. Cumprida a diligência, o Recorrente se manifestou às fls. 290/92.

Em seguida, à fl. 295, o processo foi novamente convertido em diligência para esclarecer como foi obtido o preço médio de R\$10,04 da fl. 272 e o preço médio de R\$12,59 da fl. 274, já que o Recorrente alegou não haver compreendido. Além disso, foi pedido que juntasse ao processo, o demonstrativo analítico das infrações 1, 2 e 3.

A diligência foi cumprida às fls. 300/301, a fiscal diligente prestou os devidos esclarecimentos quanto aos preços médios, contudo, com relação aos demonstrativos analíticos das infrações 2 e 3 informou ser possível recuperar os exercícios de 2012, contudo não foi possível de 2013, em face do sistema SIAF ter sido atualizado com novas versões e portanto, só restam mesmo os sintéticos.

O Recorrente se manifestou às fls. 352/57, onde pede mais uma vez pela nulidade, argüindo que as diligências efetuadas só corroboram sua defesa de que o auto é nulo e que as planilhas apresentam os mesmos erros já afirmados diversas vezes. Que não foi cumprida a diligência em parte, porque a nova versão do sistema impossibilitou a recuperação do arquivo, e que tal situação fere o art. 39 do RPAF, inciso III, e que isto só confirma que após 2 diligências foi demonstrada a nulidade e iliquidez do Auto de Infração.

VOTO

Trata o presente processo, de Recursos de Ofício e Voluntário decorrente de julgamento de primeira instância que reduziu o lançamento inicial decorrente de 4 infrações, no valor inicial de R\$1.078.925,81 para R\$4204.798,90. As 3 primeiras infrações foram julgadas Parcialmente Procedentes e a quarta e última, Nula, conforme quadro demonstrativo na última folha do acórdão recorrido à fl. 221 do processo administrativo fiscal – PAF.

Inicialmente aprecio a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente, quando alega a inexistência do Termo de Início de Fiscalização e também de intimação.

Primeiro devo dizer que o Termo de Início de Fiscalização consta à fl. 09 do PAF, e o Termo de Intimação embora inexistente, não macula o lançamento por não representar qualquer cerceamento da defesa, e encontra-se praticamente em desuso, já que a sua existência no RPAF, decorre de uma época em que era impossível ao Fisco executar a fiscalização sem a intimação para entrega de livros e documentos fiscais, que hoje estão disponíveis em meio magnético na própria Secretaria da Fazenda.

A jurisprudência dos tribunais pátrios também é farta quanto a esta questão. Trago abaixo, ementa de julgamento de ação anulatória de processo administrativo negado pelo TJ-PR, por ofensa ao contraditório, em que o Tribunal entendeu pela prevalência do princípio do informalismo nos processos administrativos, combinado com a ausência de demonstração de prejuízo à defesa, e também, de julgamento do STJ em que se negou a anulação do processo por falta de uma intimação da parte.

TJ-PR - 8859283 PR 885928-3 (Acórdão) (TJ-PR) Data de publicação: 19/06/2012 Ementa: DIREITO PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÕES EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS. DECISÃO ADMINISTRATIVA MOTIVADA. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. PRINCÍPIO DO INFORMALISMO QUE REGE OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.. RECURSO DESPROVIDO. O processo administrativo goza do princípio do informalismo, o qual dispensa procedimento rígido ou rito específico. Eventual nulidade no processo administrativo exige a respectiva comprovação do prejuízo sofrido, em observância ao princípio pas de nullité sans grief, hipótese não demonstrada na exordial.

RECURSO ESPECIAL Nº 761.057 - SP (2005/0102479-6) RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INTIMAÇAO. DESNECESSIDADE. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. No caso, o acórdão recorrido emitiu juízo acerca das questões que eram necessárias ao deslinde da controvérsia, de modo que a alegação de omissão do acórdão recorrido reflete mero

inconformismo com os termos da decisão. Não há, por essa razão, qualquer vício no acórdão recorrido que determine a sua nulidade. Não acarreta nulidade do processo administrativo fiscal a não intimação da parte, pois não houve prejuízo à recorrida. Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.

TRF-4 - APPELACAO CIVEL AC 694 SC 2000.72.00.000694-0 (TRF-4) Ementa: TRIBUTARIO. IPI. AUTUACAO. MULTA. IRREGULARIDADE NA AQUISICAO DE MERCADORIAS. AUSENCIA DE TERMO DE INICIO DA AÇÃO FISCAL. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE EFETIVO PREJUÍZO. RESPONSABILIDADE. BOA-FÉ. VÍCIOS DE CONSENTIMENTO. 1. A forma dos atos, salvo nos casos em que essencial, constitui mero instrumento, que é desejável e recomendável para garantia da lisura na prática do ato, para sua melhor compreensão e comprovação, mas cuja ausência somente o infirma se for estabelecido o prejuízo disso decorrente. Inexistindo prejuízo à defesa do contribuinte, que teve ciência inequívoca da atuação dos agentes fiscais, é de se afastar sua pretensão à anulação do processo administrativo-fiscal por ausência de termo de início da ação fiscal.

Assim, denego a nulidade pretendida e passo, primeiro ao julgamento do Recurso de Ofício, e depois o Voluntário.

As infrações 1, 2 e 3 foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios fechados de 2012 e 2013 relativas à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais

Na defesa inicial, se questionou que as omissões apuradas decorreram do fato de que no levantamento fiscal não foram aglutinadas as mercadorias de mesmos códigos, reclamando-se o descumprimento de previsão expressa da Portaria nº 445/99.

Na informação fiscal o autuante reconheceu que, de acordo com o inciso III, do art. 3º, da Portaria nº 445/98, é cabível a aglutinação no levantamento quantitativo dos itens de mercadorias similares, com códigos diferentes, e elaborou novos demonstrativos com os produtos dessa forma agrupados que acostou aos fls. 161 a 179, reduzindo o valor dos débitos apurados para R\$203.433,57, na Infração 1, R\$1.255,20, para a Infração 2 e R\$140,13, para a Infração 3.

De fato, a própria defesa inicial demonstra à fl. 115 diversos códigos aplicados as mercadorias de descrição idêntica ‘CALCINHA CLS/SORT’, diferenciadas apenas pelo tamanho P, M, G e GG, o que justificou o atendimento do agrupamento efetuado, e assim, entendo que a portaria que normatiza o agrupamento foi atendida, não merecendo reparos a redução do lançamento nas 3 infrações.

A infração 4 decorre do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, no caso, a substituição tributária de calçados.

O Recorrente em sua defesa inicial, anexou cópias de GNRES, fls. 121 a 149, com os respectivos comprovantes de pagamento relativos ao período fiscalizado, alegando que o autuante apresentou planilha indicando os produtos e sem a identificação das respectivas notas fiscais o que inviabilizou a localização dos documentos.

Tais GNRES foram pagas pelo estabelecimento do Autuado em Barueri-SP e não indicam as correspondentes Notas Fiscais nem a inscrição estadual e o CNPJ do estabelecimento destinatários das mercadorias.

O Relator *a quo*, constatou que nas notas fiscais são indicados no campo “Reservado à Fiscalização” os Pareceres GETRI/DITRI de nºs 5424/2013 e 1164/2013 e que ao consultar o Sistema de Controle de Pareceres Tributários da SEFAZ, a matriz do Autuado, estabelecida em Barueri em São Paulo é detentora de Regime Especial com Termo de Acordo celebrada com esta SEFAZ, pelo qual “fica responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou a entrada para uso e consumo nas operações com os produtos relacionados no item 09, do Anexo 1, do RICMS-BA/12, destinados as suas filiais localizadas no Estado da Bahia.”

De fato às fls. 122 e seguintes, na defesa inicial, foram apresentadas guias de recolhimento da loja de Barueri destinadas ao Estado da Bahia. Só estes valores já são suficientes para lançar dúvidas

sobre a procedência do lançamento, havendo incerteza da liquidez, assim como impera a insegurança jurídica, razão pela qual mantenho a Decisão recorrida, que anulou a infração, e passo ao julgamento do Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário insiste na inexistência das omissões apresentadas nas 3 infrações decorrentes de estoque e questiona o lançamento por presunção legal, que sendo relativa, cabe prova em contrário. Alega que muitas das operações que resultaram nas omissões são de transferências, de acordo com o código CFOP das operações, e que nestes casos, sequer ocorre incidência e que é necessária a comprovação por outros meios que não o levantamento de estoques.

Questiona a inexistência das alíneas na multa aplicada, e que foi a Junta que esclareceu que se trata da alínea “g” do art. 42, III da Lei nº 7.014/96 e da falta de clareza do preço médio.

O processo foi convertido em diligência, conforme pedido à fl. 265, para esclarecer os preços médios apresentados com aparente falta de conexão com as mercadorias correspondentes. Não tendo sido satisfatória, o processo foi novamente convertido em diligência em que se pede esclarecer como se obteve os preços médios de R\$10,04 da fl. 271 e de R\$12,59 da fl. 274 e quais são os itens a que se referem, além de apresentar os demonstrativos analíticos que resultaram na modificação das 3 infrações, já que constam apenas os sintéticos.

Foi esclarecido à fl. 300 que tais preços são totalizados por um erro do programa, e que não são utilizados e aplicados em nenhum cálculo, já que os preços médios são calculados por agrupamentos de itens, conforme apontam os demonstrativos, não havendo correlação alguma com estes 2 preços médios que surgem no demonstrativo, de forma indesejada.

De fato, conforme se verifica à fl. 315, os preços médios estão individualizados como o de SOUTIEN CL/SOR, de R\$19,99 e de KANGA AD/SORT, de R\$15,99. Contudo esclarece a diligência, que nas infrações 2 e 3 não foi possível apresentar o demonstrativo analítico do exercício de 2013.

Em sua manifestação, o Recorrente alega que as diligências efetuadas só confirmam a iliquidez e a incerteza do lançamento, apegando-se às explicações sobre o preço médio que aparece por erro por falha do programa e que os demonstrativos analíticos das infrações 2 e 3 do ano de 2013 sequer foram possíveis de apresentar, havendo nítido cerceamento de defesa, reiterando a nulidade do lançamento.

Feitas estas considerações, passo a decidir. O fato de parte do ingresso de mercadorias decorrerem de transferências em nada macula o procedimento. Primeiro, porque ao contrário do que diz o Recorrente, as transferências interestaduais têm incidência de ICMS, e ainda que não tivessem, o lançamento não diz respeito à incidência ou não do imposto nas transferências, mas a omissão de saídas e entradas de mercadorias, e ainda que não houvesse qualquer vinculação de incidência nas transferências, se as vendas aqui efetuadas ocorreram sem a emissão do documento fiscal, ocorre a falta do pagamento do imposto correspondente.

Quanto à falta da alínea do inciso que se reporta a um artigo da Lei nº 7.014/96, que foi esclarecido pela Junta, também não produz qualquer efeito sobre o lançamento, uma vez que a descrição da infração é suficiente para a caracterização do lançamento, conforme preceitua o art. 19 do RPAF, mesmo com erro da indicação do dispositivo legal, sendo a multa, apenas uma punição sugerida pelo autuante:

Art. 19. 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.

Quanto aos preços médios, é certo que foram devidamente explicados. Os valores médios das fls. 271, verso, e 274 são aparentemente uma média geral de todos os preços mas que não tem nenhuma utilidade no procedimento, conforme explicado na diligência, e os preços médios correspondentes às mercadorias do levantamento estão perfeitamente indicadas em demonstrativo próprio.

Já com relação à ausência dos demonstrativos analíticos do exercício de 2013 nas infrações 2 e 3 entendo que procede a alegação do Recorrente, pois não foi possível verificar em detalhe o que remanesceu da infração, cerceando a defesa, assim como também impossibilitou a verificação do Recurso de Ofício, e dessa forma entendo nulos os dois lançamentos destes exercícios, que originalmente eram de R\$34.864,45 e R\$13.836,67 e posteriormente reduzidos para R\$320,81 e R\$11,83.

No que diz respeito à infração 1, e os exercícios de 2012 nas infrações 2 e 3, o autuante oportunamente realizou o agrupamento de mercadorias com códigos diferentes mas de descrição similar, conforme solicitado na defesa inicial. De fato, da simples observância do demonstrativo inicial, no exercício de 2013, a omissão tanto de entrada, como de saídas, ultrapassa os 2 milhões de reais, mostrando a necessidade de se agrupar os itens similares e com códigos diferentes, para atender aos erros de logística operacional e de vendas do Recorrente, notadamente quanto a itens semelhantes, que tem vendas ou devoluções sem a observância estrita os mecanismos operacionais que asseguram a perfeita saída e entrada de mercadorias.

Contudo, após este procedimento, nem na manifestação antes do julgamento de primeira instância, nem na segunda, o Recorrente apresentou quaisquer erros materiais que possam dar certeza de erros do procedimento, que foram baseados nos estoques iniciais e finais, entradas e saídas de mercadorias, conforme regista os próprios documentos fiscais do Recorrente.

Assim posto, não é possível anular o lançamento com base em uma defesa genérica que se apega a erros já corrigidos, para macular todo o procedimento. Após o agrupamento, o Recorrente não logrou apresentar uma única prova de erro material, quanto aos valores remanescentes, tendo as 2 diligências solicitadas por esta Câmara sido atendidas e foram perfeitamente esclarecidas as dúvidas, e oferecidas a mais ampla defesa. Assim, com a anulação dos exercícios de 2013 das infrações 2 e 3, o lançamento fica conforme o quadro abaixo:

AUTO DE INFRAÇÃO DATA	INFRAÇÃO 1 VALOR	INFRAÇÃO 2 VALOR	INFRAÇÃO 3 VALOR
31.12.2012	30.186,32	904,39	128,3
31.12.2013	173.247,25	0	0
TOTAL POR INFRAÇÃO	203.433,57	904,39	128,3
TOTAL JULGADO	204.466,26		

Quanto à infração 4, que não consta do quadro acima, teve lançamento de R\$110.492,70, contudo foi mantida a Nulidade declarada na primeira instância.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 140779.0006/15-2, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$204.466,26**, acrescido das multas de 60% sobre R\$128,30 e 100% sobre R\$204.337,96, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS