

A. I. Nº - 206919.0011/14-7
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S.A.
AUTUANTE - ARIVALDO LEMOS DE SANTANA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/07/2018

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0078-03/18

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** PRESUNÇÃO OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. APRURADO OMISSÕES DE ENTRADAS EM VALOR SUPERIOR ÀS OMISSÕES DE SAÍDAS. ENTRADAS DE MERCADORIAS. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. **c)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **d)** 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. Em revisão fiscal mediante diligências solicitadas por esta JJF realizada pelo Autuante foi reduzido o valor das omissões originalmente lançadas. Infrações parcialmente subsistentes. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 13/06/2014, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$409.279,99, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 - **04.05.05**. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício fechado de 2009. Exigido o valor do R\$125.245,05, acrescido da multa de 70%.

Consta em complemento que “Realizado o roteiro de Levantamento Quantitativo de Estoques No Exercício Fechado de 2009, apuramos a ocorrência de omissões de entradas e de saídas de mercadorias tributadas, sendo que a primeira foi em valor superior, autorizando, portanto, a presunção da ocorrência de omissões de saídas de mercadorias tributadas em valor equivalente.”;

Infração 02 - **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 desacompanhadas 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 2009 e 2010. Exigido o valor do R\$26.798,58, acrescido da multa de 60%.

Em complemento, consta a informação de que, “Realizado o roteiro de Levantamento Quantitativo de Estoques nos Exercícios Fechados de 2009 e 2010, apuramos a ocorrência de entradas de mercadorias tributadas por Substituição desacompanhadas de documentos fiscais e, portanto, sem o devido recolhimento do ICMS incidente por antecipação, o qual é exigido neste Auto de Infração.”;

Infração 03 - **04.05.08**. Falta de recolhimento do imposto, 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 2009 e 2010. Exigido o valor do R\$83.196,87, acrescido da multa de 70% e 100%.

Em complemento, consta a informação de que, “Realizado o roteiro de Levantamento Quantitativo de Estoques no Exercício Fechado de 2009 e 2010, apuramos a ocorrência de entradas de mercadorias tributadas por Substituição desacompanhadas de documentos fiscais e, portanto sem o devido recolhimento do ICMS incidente na operação de aquisição, o qual é exigido em vista da responsabilidade solidária do adquirente, neste Auto de Infração”;

Infração 04 - **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 omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Exigido o valor do R\$174.039,49, acrescido da multa de 100%.

Em complemento, consta a informação de que, Realizado o roteiro de Levantamento Quantitativo de Estoques no Exercício Fechado de 2010, apuramos a ocorrência de omissões de entradas e de saídas de mercadorias tributadas, sendo que a segundo foi em valor superior, sendo exigido o ICMS incidente sobre omissões de saídas de mercadorias tributadas”.

O autuado, por meio de advogado, com procuração nos autos, apresenta impugnação às fls. 120 a 141, articulando as seguintes ponderações.

Salienta a patente arbitrariedade cometida pelo Autuante ao lhe imputar a realização de ilícitos à legislação tributária de extrema gravidade, tais como a aquisição e venda de mercadorias sem nota fiscal, sem ao menos elaborar análise exauriente da situação fiscal apresentada ou conceder prazo hábil para tanto.

Observa ser uma das mais tradicionais empresas do setor de varejo do País, sempre pautou o desenvolvimento das suas atividades e o seu crescimento em atitudes idôneas, fundamentada em preceitos éticos e em trabalho árduo, excepcionalmente consagrado nos dias atuais.

Diz que pela grande complexidade e formalismo dos procedimentos fiscais instituídos no ordenamento pátrio e pela grande volatilidade destes, muitas vezes submetidos a inúmeros normativos publicados no mesmo dia, obrigações acessórias ou instrumentais, sem qualquer dano ao erário público, até estes podem ser desobedecidos - e quando são, são corrigidos e adimplidos oportunamente -, o que, moralmente e eticamente, distancia-se muito da má-fé lhe atribuída pela autuação.

Assevera que a mera suposição da realização de atos desonestos e que representam uma conduta de mercado das mais repugnantes, ocasiona verdadeiro dano a sua imagem, o que é totalmente injustificado considerando o seu comportamento probo e correto desde a sua fundação.

Afirma serem improcedentes as condenáveis práticas tipificadas na autuação praticada - uma vez que não vende, nunca vendeu e nunca venderá mercadorias sem nota fiscal e/ou pratica qualquer outro ilícito penal nos moldes presumidos. Pugna, desde já, pela a realização de prova pericial e/ou de diligências complementares, visando exaurir os fatos alegados nesta defesa, incluindo o contexto probatório apresentado por amostragem.

Sustenta que a presente autuação fiscal carece de revisão administrativa pela ocorrência de inconsistências e ilegalidades nas conclusões da fiscalização praticada, que muitas vezes elabora raciocínios e/ou analisa dados e informações de forma isolada e acaba por lhe imputar, de maneira equivocada, práticas criminosas e condenáveis.

Pugna pela improcedência/nulidade do lançamento devido: ao erro de capitulação; pela preliminar de decadência, sendo extinto o direito da fiscalização de constituir o crédito tributário; pela inexistência de omissão de saídas/entradas de mercadorias por caracterizar lançamento de encargos financeiros incidentes nas vendas a prazo e sobre operações realizadas/escrituradas no final do exercício com ajustes de estoques no ano seguinte; pelo direito ao crédito de ICMS incidentes sobre os encargos financeiros praticados nas vendas a prazo; pela multa confiscatória e desproporcional aplicada na autuação.

Declara que impugna o erro de capitulação do Auto de Infração. Assevera que o Auto de Infração está maculado de nítida nulidade em razão de invocar supostas omissões de saídas e entradas de mercadorias como infrações realizadas.

Esclarece que as divergências encontradas decorrem de perdas de inventário ou problemas operacionais relativos à recepção de produtos no estabelecimento por mera “conferência equivocada” e, em outros casos, na inexistência de baixa na saída do produto (venda).

Registra que os relatórios quantitativos elaborados pela Fiscalização acabaram por apurar diferenças irreais também por: *“(i) considerar os “encargos financeiros” vinculados à venda de mercadoria como mais uma suposta saída de mercadoria; e (ii) não considerar os ajustes de estoque praticados pela ocorrência de perdas, furtos e perecimento”*.

Destaca que o Auto de Infração acabou por se equivocar quanto à capitulação da infração, a qual, se existente, seria referente unicamente ao descumprimento de obrigações acessórias, sem qualquer possibilidade de prática de compra ou venda de mercadorias sem documentação fiscal, tem-se que a presente autuação merece ser liminarmente anulada, justamente pelo descasamento da matéria fática objeto da lide aos dispositivos legais utilizados para amparar a cobrança pretendida. Cita como exemplo jurisprudência do CONSEF (SEFAZ/BA - 2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACORDÃO Nº 0143-12/11- AI Nº 108880.0402/08-0 DATA DO JULGAMENTO: 01/06/2011).

Suscita preliminar de decadência quanto à lavratura do Auto de Infração, enseja o cancelamento dos autos como um todo, como se trata de fato extintivo do direito de agir da Autoridade Fiscal, aponta de forma detalhada e objetiva a configuração da decadência para fatos geradores ocorridos antes de 30/06/2009, exatos cinco anos antes da ciência dos lançamentos combatidos.

Pontua que, ao contrário da linha de raciocínio adotada pela Autoridade Fiscal no Auto de Infração, não se pode considerar como fato gerador do ICMS o “Relatório Quantitativo do Exercício Fechado”, mas sim as específicas competências/fatos geradores que compõem o respectivo relatório, em atenção ao regramento previsto no RICMS-BA/99 e às regras e definições contidas no CTN.

Discorre que ao refazer a tarefa da Autoridade Fiscal, que deveria tê-la realizado em harmonia com o princípio da verdade material, diz entender que devem ser excluídas da base de cálculo do ICMS exigido todas as competências (fatos geradores) ocorridas antes de 30/06/2009.

Explica que sendo o ICMS um imposto sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se, para a contagem do prazo decadencial, quando não há qualquer intuito de fraude, dolo ou simulação - como ocorre no caso concreto - a regra prevista no art. 150, §4º, do CTN, cujo teor reproduz.

Observa que o termo inicial para contagem deste prazo é a data da ocorrência, no plano empírico, do evento que se subsume fielmente à hipótese de incidência da norma jurídico tributária, como já reconhecido pelo STJ (AgRg nos ERESp 1199262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011).

Declara que o tributo sujeito ao lançamento por homologação, o qual possui regra específica, não se aplicando o art. 173, do CTN, torna-se necessário, de plano, o cancelamento dos lançamentos consubstanciados nos fatos geradores que antecedem 30/06/2009, uma vez que se encontram extintos pela decadência, nos termos dos artigos 150, §4º, e 156, inciso V, do CTN.

Insurge-se quanto à inexistência de omissão de saídas/entradas de mercadorias devido ao lançamento de encargos incidentes nas vendas a prazo sem caracterizar nova venda de mercadorias. Destaca que este equívoco ocorreu no levantamento quantitativo realizado pelo Autuante para as Infrações 01, 02 e 03, tendo em vista o cômputo de “saídas” praticadas em atenção ao RICMS-BA/12, exclusivamente para os encargos financeiros de vendas já consideradas, como se nova saída de mercadorias o fosse.

Revela que no levantamento fiscal do estoque foram detectadas supostas irregularidades consistentes na existência de registro de entrada de mercadorias sem a correspondente saída, de maneira a trazer a suposição da existência de operações de venda de produtos sem a devida comprovação fiscal. Afirma que a aludida assertiva não se coaduna com o contexto fático apresentado.

Salienta que as diversas inconsistências existentes no Auto de Infração lavrado, uma vez que uma série de infrações indicadas não possui correspondência no contexto fático existente nos autos. Diz que dessas infrações, destacam o segregado dos encargos financeiros cobrados nas vendas a prazo realizadas, o que não representa, de modo algum, uma saída de mercadoria.

Aduz que, conforme documentação trazida aos presentes autos (documentos inclusos) e da leitura da própria autuação efetuada, alguns valores relativos aos encargos financeiros incidentes nas operações de vendas a prazo efetuadas pela Defendente foram destacados em notas individuais e indevidamente compreendidos pelo Autuante como saídas sem a devida emissão da nota.

Afirma que foi indevidamente autuado por cumprir os ditames da legislação do ICMS Baiano, que assim prevê a forma de lançamento e emissão de nota fiscal dos encargos financeiros existentes nas vendas a prazo, conforme teor do art. 416, inciso II, §8º, do RICMS-BA/97.

Destaca a discrepância de valores destacados no lançamento efetuado, consoante leitura do “Levantamento Quantitativo” lavrado pelo Autuado, fato este suficiente para demonstrar que o menor valor, para a mesma mercadoria, em verdade se refere aos “encargos financeiros” incidentes na venda a prazo realizada e não uma nova venda da mercadoria.

Afirma que a análise do livro Registro de Entrada ou dos próprios cupons fiscais colacionados à presente Defesa comprova a ocorrência de tais fatos devidamente previstos e regulamentados na legislação vigente. Assevera que em momento algum houve a efetivação de venda de mercadorias sem nota fiscal, e sim o fiel cumprimento do disposto na legislação de regência da exação.

Ressalta que este CONSEF decidiu em caso análogo ao presente, determinar a devida análise dos fatos e dos documentos disponíveis pelo Autuante, privilegiando o princípio da verdade material, trazendo à colação exemplos de julgado da 1ª e 2ª Câmaras de Julgamento Fiscal.

Diz que a fiscalização realizada abandonou a busca pela verdade real dos fatos, apegando-se a circunstâncias subjetivas não albergadas pela legislação pátria para lhe imputar práticas criminosas, desrespeitando o devido processo administrativo (art. 5º, incisos LIV e LV, da Carta Magna - Alberto Xavier in “Do lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Editora forense, 1998, 2ª edição, pág. 121).

Assinala que os fatos preponderam sobre potenciais irregularidades formais, afastando a exigência de tributo que, na verdade, só foi caracterizada formalmente pela omissão no exercício dos deveres e das funções públicas do Autuante, pois não lhe concedeu oportunidade para a demonstrar os fatos narrados.

Reitera que, pelo exercício de seu dever jurídico em busca da verdade real, constatada a existência de possíveis inconsistências, a fiscalização deveria motivadamente, com provas e circunstâncias fáticas mais robustas, indicar, caso a caso, o seu inconformismo para correção, e não, simplesmente, passar à atitude de lhe acusar da prática de atos criminosos.

Reafirma que as supostas irregularidades apontadas nestes itens do Auto de Infração referem-se unicamente ao equívoco da fiscalização praticada que não exauriu a realidade dos fatos ocorridos, supondo que teria vendido bens sem nota fiscal, quando esta, efetuou a escrituração nos mais restritos ditames legais.

Solicita a realização de novas diligências e/ou de perícia visando a obtenção da efetiva apuração dos fatos descritos e das assertivas efetuadas na presente defesa, em homenagem aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal, norteadores das demandas administrativas.

Alega inexistência de omissão de saídas/entradas em relação às operações realizadas/escrituradas no final do exercício com ajuste de estoque no ano seguinte. Diz que a fiscalização ao analisar e confrontar a quantidade de mercadoria escriturada no livro Registro de Entradas, com o número de saídas efetuadas e o saldo final existente em estoque, localizou suposta divergência referente a uma série de produtos sem a devida comprovação/escrituração das operações realizadas.

Afirma que houve a presunção da realização de vendas sem o devido registro fiscal e a caracterização de infringência à legislação tributária, especificadamente, aos artigos 56 e 124, inciso I, ambos do RICMS. Pondera que a referida assertiva não está de acordo com o contexto fático vivenciado, aduzindo que no período das festas de final de ano há um aumento significativo das vendas realizadas, obrigando a efetuar a aquisição de um volume significativo de produtos visando suprir a imensa demanda.

Prossegue esclarecendo que quando da aquisição de alguns bens para revenda em dezembro de cada ano, por questões operacionais e de mero procedimento, não efetuou o registro da entrada das mercadorias no mês do ingresso efetivo, diferindo o lançamento para o início do exercício subsequente (janeiro), conforme se depreende das notas fiscais que serão oportunamente apresentadas, no qual a escrituração do ingresso se operou no exercício seguinte.

Reafirma, novamente, que em momento algum houve a efetivação de venda de mercadorias sem nota fiscal, ato completamente ilícito que refuta com toda veemência, mas sim mera irregularidade no momento de escrituração das notas de aquisição das mercadorias que foi efetuada após a venda das mesmas.

Destaca que a fiscalização poderia ter agido de forma mais detida, pois o ato praticado não configura qualquer prejuízo aos cofres públicos. Pelo contrário, a escrituração *a posteriori* da entrada de mercadorias no respectivo livro fiscal, ocasiona o diferimento do desconto do crédito do ICMS apurado na aquisição do bem para o exercício posterior, sem a aplicação da correção monetária, em verdadeiro e único benefício do Fisco Estadual.

Lembra que o setor de varejo, sufocado pela constante pressão por vendas, principalmente na época de Natal, costumeiramente acaba incorrendo nestas situações incomuns que só lhe prejudicam em prol do Erário, sendo muito estranho a falta de sensibilidade do Autuante ao simplesmente presumir que um contribuinte com atuação territorial nacional como ele teria vendido algumas mercadorias sem nota fiscal em bilhões - não milhões - mas bilhões de reais vendidos anualmente.

Salienta que, conforme comprovado pelos documentos ora apresentados, houve diversos casos de ajustes de estoque em decorrência de perdas, furtos e perecimento, os quais foram erroneamente interpretados e considerados pelo Autuante em seu relatório quantitativo como

presunção de venda ou compra de mercadorias sem notas fiscais, justamente pela divergência que tais ajustes ocasionaram no levantamento do estoque.

Assim sendo, frisa que cumpriu suas obrigações tributárias, bem como a escrituração contábil efetuada encontrar-se em total conformidade com a legislação pátria, deverá o presente auto de infração ser julgado improcedente nestes aspectos.

Alega direito ao crédito de ICMS incidentes sobre encargos financeiros praticados nas vendas a prazo, financiadas com recursos próprios. Afirmar que efetua vendas à vista e também a prazo, que podem ser financiadas, através de recursos próprios ou de terceiros, sendo que nos casos em que efetua o financiamento por recursos próprios, os procedimentos fiscais realizados importam na incidência do ICMS sobre o valor total da operação, incluindo os acréscimos financeiros.

Explica que os acréscimos financeiros incidentes sobre as vendas financiadas, recebidos após a venda da mercadoria, não representam base de incidência do ICMS. Registra que o ICMS é um imposto que tem como fato gerador a operação relativa à circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, fornecimento de mercadorias com prestações de serviços, e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assinala que a base de cálculo do ICMS constitui-se no valor da operação, integrando seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, descontos concedidos sob condição, bem como o valor de mercadorias dadas em bonificação. Aduz a impossibilidade da cobrança do ICMS sobre valores oriundos de acréscimos/encargos financeiros auferidos posteriormente reflete, em verdade, o entendimento da doutrina a respeito do momento em que se ocorre a subsunção do fato à norma, isto é, em que determinado acontecimento fático se subsume a regra-matriz de incidência tributária do ICMS. Reproduz o art. 116, do CTN.

Pontua que em observância aos preceitos legais e ao posicionamento doutrinário, uma vez realizada e acabada a operação de compra e venda, há a subsunção do fato ao conceito da norma - “hipótese de incidência” - importando, para efeitos de cálculo do tributo, o valor da mercadoria no momento da compra e venda.

Salienta que, de fato, os valores auferidos em razão do pagamento financiado não têm qualquer relação ao ato jurídico tributário, por se tratarem de meros acréscimos decorrentes do financiamento praticado com recursos próprios, não encontrando guarida na previsão constitucional de incidência do gravame (art. 155, inciso II, da CF/88).

Explica que a venda a prazo feita nada mais é do que um “financiamento” efetuado pelo contribuinte, com recursos próprios, e a sistemática acima descrita já foi objeto de apreciação por parte do Supremo Tribunal Federal, que ao julgar o Recurso Extraordinário nº 101.103-0/RS entendeu que estaria ocorrendo uma distorção caso fosse admitida a incidência do ICMS sobre os encargos financeiros. Transcreve voto do relator Ministro Aldir Passarinho.

Menciona a violação do princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da Carta Magna, uma vez que o contribuinte arca com o ônus do tributo em valor superior àquele suportado na venda à vista, só vindo a receber por tal venda em 30 dias ou mais, restando evidente que a cobrança do ICMS sobre os acréscimos financeiros não corresponde à base de incidência do gravame e nem à riqueza auferida.

Destaca a violação do princípio constitucional da isonomia, previsto no art. 5º, *caput* e 150, inciso II, da CF/88, pois é do conhecimento geral que nem todas as empresas operam com vendas financiadas com recurso próprio da forma como acima mencionado. Afirmar que algumas empresas efetuam suas vendas através de um sistema peculiar, que não obstante possa ser chamado de venda à vista é, em verdade, uma venda financiada, já que vendem seus produtos aos clientes e lhes permitem o pagamento por meio de um cartão de crédito especial, geralmente da própria loja ou de empresa a esta conveniada.

Diz que essas vendas também embutem encargos financeiros, mas tais empresas não recolhem o ICMS sobre estes, por existir o entendimento de que estes encargos não fazem parte da operação mercantil que realizaram. Observa que a indevida exigência do ICMS sobre os aludidos consecutórios, devendo os mesmos serem excluídos da base de cálculo do referido imposto, com base na legislação de regência e da mais balizada jurisprudência das Cortes Pátrias.

Sustenta que, diante da interpretação dos dispositivos constitucionais que regulamentam a exigência do ICMS, consubstanciada no entendimento firmado pelo STF, pelo Superior Tribunal de Justiça (Súmula nº 237) e em respeito aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, evidencia-se a improcedência do Auto de Infração em tela, o qual aponta como indevida a exclusão da base de cálculo do ICMS os encargos/acréscimos financeiros cobrados nas vendas a prazo realizadas com seus próprios recursos.

Registra que ao cometimento das infrações foram aplicadas as penalidades previstas no art. 42, da Lei nº 7.014/96, com multas de 60%, 70% e 100%. Revela que diante das alegações tecidas pelo ilustre julgador tributário, cabe elucidar o alcance do dispositivo constitucional em tela, tendo em vista a inexistência de critério delimitador da atividade arrecadatória do Fisco, bem como a menção expressa de que o caráter predatório não será aplicado à cobrança de tributo, não sendo assim mencionada expressamente a penalidade decorrente do descumprimento das obrigações tributárias, quer principal, ou acessória.

Continua salientando que o *caput* do artigo constitucional em análise dispõe que a Administração Tributária deverá respeitar não só os princípios insculpidos no seu bojo, como também as garantias asseguradas ao contribuinte existentes nas demais disposições da Carta Magna.

Destaca que dentre tais garantias, o direito de propriedade preconizado no art. 5º, inciso XXII, da CF/88, resguarda a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no território nacional a prerrogativa de não terem seu patrimônio dilapidado sem prévia indenização, ou, quando da atuação dos agentes tributários, sem a existência de arrecadação extremada.

Assevera que a vedação do efeito de confisco da atuação fiscal do Estado e das entidades que detêm a capacidade tributária tem estreita relação com o direito de propriedade do contribuinte. Por tal raciocínio, defende que a extensão da atuação tributária deve respeitar o patrimônio do contribuinte, retirando assim de seu domínio apenas parcela que não afete a sua integralidade. Acrescenta que à aplicabilidade de tais garantias quando da atuação punitiva do Estado, decorrente do suposto descumprimento, *in casu*, de obrigação tributária.

Revela que os princípios em análise são aplicados quando da atuação fiscal do Estado, conclui de que tal garantia do contribuinte envolve também a dosagem da punibilidade a ser aplicada em virtude de eventual descumprimento de obrigação tributária. Menciona que a valoração da multa deve estar em perfeita consonância com o princípio que veda o confisco na exigência exacional, sob pena da ocorrência de dilapidação do patrimônio do infrator da obrigação fiscal.

Reproduz entendimento de Paulo César Baria de Castilho, transcreve trechos dos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho, no sentido de corroborar seu entendimento.

Sustenta que a multa não pode ter caráter confiscatório, logo, é perfeitamente cabível sua redução em face de valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Reitera que a Autoridade Fiscalizadora, ao imputar multa de 60% sobre o valor da operação, acaba por confiscar parte de seu patrimônio, uma vez que as infrações cometidas, mesmo que fossem verdadeiras, não justificam a multa extorsiva exigida nos presentes autos, violando os mais mezinhos preceitos constitucionais.

Argui que a aplicação de multa tem como função apenas a punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não efetuar a recomposição do Erário, citando os ensinamentos de Heron Arzua, Dirceu Galdino e José Eduardo Soares de Melo.

Afirma que os Tribunais têm reduzido a multa confiscatória a padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Fisco. Traz à baila o entendimento do Supremo Tribunal

Federal - STF no RE 55.906/SP, sobre a matéria. Revela que tal entendimento é ratificado pela mesma Corte, quando do julgamento de Recurso Extraordinário apresentado pela Fazenda do Estado de São Paulo no RE 57.904/SP.

Menciona que, apesar da suposta violação assinalada, tendo em vista a constitucionalidade, a previsão legal e a boa-fé de sua conduta, bem como as falhas e omissões do próprio Fisco Estadual, cumpre à Autoridade Fiscalizadora aplicar multas em percentuais que não representem confisco do seu patrimônio, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Conclui, em sede de preliminar, alinhando que

- a) é patente a arbitrariedade cometida pelo Autuante ao imputar o cometimento de ilícitos à legislação tributária de extrema gravidade, tais como a aquisição e venda de mercadorias sem nota fiscal, sem ao menos elaborar análise da situação fiscal apresentada ou conceder prazo hábil para tanto;
- b) o Auto de Infração acabou por se equivocar quanto à capitulação da infração, a qual, se existente, seria referente unicamente ao descumprimento de obrigações acessórias, sem qualquer possibilidade de prática de compra ou venda de mercadorias sem documentação fiscal, tem-se que a presente autuação merece ser liminarmente anulada, justamente pelo descasamento da matéria fática objeto da lide aos dispositivos legais utilizados para amparar a cobrança pretendida; e
- c) por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o qual possui regra específica, não se aplicando o art. 173, do CTN, torna-se necessário, de plano, o cancelamento dos lançamentos consubstanciados nos fatos geradores que antecedem 30/06/2009, uma vez que se encontram extintos pela decadência, nos termos dos artigos 150, §4º, e 156, inciso V, do CTN.

Em relação ao Mérito reafirma que:

- a) existem diversas inconsistências no Auto de Infração lavrado, sendo imperioso destacar as seguintes ocorrências: (i) o destaque segregado dos encargos financeiros cobrados nas vendas a prazo realizadas, o que não representa, de modo algum, uma saída de mercadoria para fins tributários; (ii) a desconsideração de ajustes de estoques praticados em decorrência de perdas, furtos e perecimento de mercadorias; e (iii) a desconsideração das operações realizadas no final de um exercício e escrituradas no ano seguinte.
- b) não há qualquer possibilidade de compra ou venda de mercadorias sem documentação fiscal, sendo que se houve pequenos equívocos no cumprimento de deveres acessórios/instrumentais sem qualquer prejuízo ao Erário, estes não possuíram o condão de anular a integralidade do procedimento adotado;
- c) a penalidade imputada restou totalmente arbitrária, uma vez que a escrituração da entrada dos produtos no estabelecimento para uso e consumo foi efetuada nos moldes previstos na legislação de regência e, na hipótese da ocorrência de pequenos equívocos formais no momento do lançamento contábil efetuado, esses erros não ocasionaram qualquer dano ao Erário, devendo, por esse modo, ser integralmente afastada a multa imputada ou, subsidiariamente, seja a penalidade calculada sobre os eventos em que houve a escrituração equivocada, e nunca sobre a integralidade das operações realizadas no período;
- d) é equivocada e ilegal/inconstitucional a exigência do ICMS sobre os encargos financeiros incidentes nas vendas a prazo efetuadas, por desvirtuar a base de cálculo constitucionalmente prevista para o imposto em questão; e
- e) o percentual de multa estipulado em todas as hipóteses viola os mais mezinhos princípios jurídicos, em especial, o direito ao não confisco e o direito de propriedade, preconizados no Texto Constitucional, devendo ser, no mínimo, reduzido por este Colendo Órgão Julgador.

Requer seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta, por ser medida da mais pura e cristalina.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos e a realização de diligências e/ou de perícia, sempre com a sua participação/ciência nos moldes pugnados preliminarmente, visando à comprovação das alegações efetuadas, sob pena de violação dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

O autuante presta informação fiscal, fls. 769 a 775, articulando as argumentações a seguir resumidas.

Inicialmente observa que em preliminar o patrono da contribuinte começa a peça contestatória arguindo arbitrariedade do Autuante, pela imputação de ilícitos fiscais graves e por não conceder prazo hábil para a defesa. Entende que por ser a empresa uma das mais tradicionais do setor de varejo, e por pautarem-se atitudes idôneas e preceitos éticos, as acusações contidas no Auto de Infração em questão causariam dano a imagem da empresa.

Quanto à alegação da Impugnante de que “(...) a *Defendente não vende, nunca vendeu e nunca venderá mercadorias sem nota fiscal e/ou pratica qualquer outro ilícito penal nos moldes presumidos, (...)*” e por isto entende: “(...) *tem-se como imperioso pugnar, desde já, pelo a realização de prova pericial e/ou de diligências complementares, com ciência/participação da Defendente, visando exaurir os fatos alegados nesta defesa, incluindo o contexto probatório apresentado por amostragem.*”, diz entender que a prática corriqueira na vida empresarial de sofrer autuações fiscais, as quais jamais subsistiriam sem pautar-se em acusações relativas a ilícitos fiscais, nunca teriam o condão ou a intenção precípua de macular a imagem de qualquer contribuinte, sobretudo porque nem todas as infrações cometidas são em virtude de dolo, mas, todavia, a culpa há de ser objetiva.

Pondera que, a despeito da presunção de legitimidade do ato administrativo, o Estado moderno, e, maiormente, a nossa Carta Magna prestigia a ampla defesa e o contraditório, cabe, portanto este exercício, ante o argumento do ofendido.

Destaca, em relação à preliminar de nulidade quanto ao erro de capitulação, que as alegações se mostram vazias porquanto desacompanhadas de demonstrações fáticas ou documentais probatórias, inviabilizando suas contrarrazões nos mesmos termos.

Afirma que o Acórdão N° 0143-12/11 de 01/06/11, trazido ao PAF não lança subsídio a favor da tese da defendente, posto que trata de assunto diverso. Observa que a infração em questão foi resultado da aplicação do roteiro de estoque, através de ferramenta de informática própria para verificar a regularidade documental das entradas e saídas de mercadorias. Lembra que esta auditoria baseada em dados constantes dos arquivos magnéticos fornecidos pelo próprio contribuinte, só estaria inconsistente se ele próprio o elaborou desta forma, estando apto, portanto, em apontá-las e comprová-las, o que não o fez.

Frisa que a despeito dos argumentos: “(i) *considerar os “encargos financeiros” vinculados à venda de mercadoria como mais uma suposta saída de mercadoria; e (ii) não considerar os ajustes de estoque praticados pela ocorrência de perdas, furto e perecimento.*”, gozarem de pertinência lógica para descaracterizar a acusação fiscal, não foram comprovados, pela defesa, a sua ocorrência no plano fático.

Quanto à alegação da preliminar de decadência suscitada, diz entender que se trata de tese não albergada no tribunal administrativo do CONSEF, e por se tratar de tema apartado do limite técnico relativo ao levantamento fiscal, frisa nada mais ter a pronunciar sobre o tema.

Para a alegação do equivocado cômputo dos encargos financeiros como fossem saídas de mercadorias, destaca que, neste ponto verifica que a defesa afirma que os seus registros fiscais e contábeis dos encargos financeiros incidentes nas vendas à prazo, se deram a partir da emissão de cupom fiscal como se mais uma venda ocorresse, desta feita, apenas para registrar apartado os

referidos encargo financeiros, e que no seu entendimento estas “saídas” confundiram o levantamento fiscal resultando em possíveis omissões de entradas de mercadorias, posto que as saídas seria computadas com duplicidade.

Ressalta que se trata de mais um argumento desprovido de demonstração facta, o que impossibilita sobremaneira a dialética, posto que não se tem neste processo demonstrações documentais probatórias para tecer considerações. Destaca que este mesmo tema já fora objeto de análise no PAF 206919.0007/13-1, já julgado pelo CONSEF, onde idêntico argumento foi utilizado, e como se trata da mesma empresa, certamente o julgado em questão pode trazer luzes à discussão atual, valendo acrescentar que o julgador, naquela oportunidade, se posicionou pela procedência do referido Auto de Infração.

Revela que naquela ocasião, discorda deste argumento defensivo, pois a nossa análise apontou que apenas um cupom fiscal foi emitido para cada transação a exemplo das amostras contidas às fls. 94 e 95; 96 e 97; 101 e 102; 103 e 104 do PAF nº 206919.0007/13-1, trazidas pela empresa, no curso da referida auditoria fiscal, em sua resposta, fls. 81 a 104, ao seu pedido de explicações, fls. 78 a 80, sobre o fato de haver constatado a ocorrência de transações com valores aviltados registrados com não incidência do ICMS.

Explica que nos documentos anexados às fls. 94 e 95; 96 e 97; 101 e 102; 103 e 104 (PAF 206919.0007/13-1) verifica-se a emissão de apenas um cupom para cada saída de mercadoria. Portanto, estes elementos, lhe levou a comprovação de que esta prática em nada afetou o levantamento fiscal.

Afirma que se comprovou, ainda, de suas explicações (no PAF 206919.0007/13-1) que os referidos encargos financeiros não foram oferecidos à tributação do ICMS, senão vejamos seu comento no §5º da sua missiva às fls. 82 (PAF 206919.0007/13-1), transcrito a seguir: *“No mais esclarece que o fato gerador do ICMS é realizado no momento da compra e venda, e os valores pagos a título de encargos financeiros de vendas a prazo acontecem em momento posterior. Em razão disso, os encargos financeiros incidentes sobre as vendas financiadas, recebidas pela Peticionária após a venda da mercadoria, não integram na base de cálculo de ICMS.”*

Quanto à alegação de operações realizadas no final do exercício e escrituradas com ajuste de estoque no ano seguinte, observa que o Defendente argumenta que as diferenças apontadas no levantamento quantitativo de estoques se devem ao fato de que as escriturações relativas às aquisições de final de ano se deram no exercício seguinte. Explica que o levantamento de estoques não se pauta na escrituração do livro Registro de Entradas como argumenta a defesa, o referido levantamento teve por base seus arquivos magnéticos relativos ao Convênio 57. Observa que, acaso estes registros postecipados se deram nos referidos arquivos magnéticos, deve o contribuinte indicar quais documentos se refere para que possa proceder ao devido exame.

Quanto ao direito ao crédito do ICMS sobre os encargos financeiros praticados nas vendas a prazo, afirma que não conseguiu observar qualquer liame lógico entre este e aquele e ambos com o presente PAF, ou mesmo com a legislação do ICMS. Em relação ao direito a crédito sobre encargos financeiros praticados nas vendas, discorre sobre base de cálculo do ICMS e explica que este tema não é objeto do presente PAF.

No que diz respeito às alegações atinentes ao caráter confiscatório das multas aplicadas, observa que a multa é matéria legal e não lhe cabe opinar a respeito.

Conclui pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Em Pauta Suplementar, esta 3ª JJF converte os autos em diligência, fl. 776, para que fosse intimado o Autuado a apresentar demonstrativo discriminando todas as inconsistências apontadas em sua defesa acompanhado dos documentos fiscais comprobatórios e, caso fossem atendidas as solicitações, que o Autuante procedesse às correções e ajustes cabíveis.

Auditor Fiscal designado apresenta resultado da diligência, fls. 801 a 806, destacando que cumpriu a presente Diligência, intimando a empresa e a mesma recebeu as cópias e tomou

ciência no dia 08/07/2016, conforme fls. 792 e 793. Frisa que o Autuado, em duas etapas, fls. 781 a 790 a empresa apresenta suas manifestações e apensa dois novos CD-R.

Revela que do exame dos novos CD-R acostados às fls. 785 e 790, em relação à alegação de que no levantamento poderia haver a “contaminação” de encargos financeiros às quantidades levantadas, tal fato foi constatado, pois da análise do CD-R anexado pela empresa à fl. 790, onde a própria empresa traz exemplo de cópias de cupons fiscais com o registro de ENCARGOS, e de análise destas cópias de cupons fiscais, ficou constatado que no Registro 60R a empresa lançou em paralelo à saída de vários itens outras saídas não tributadas, lançando com tributação N(saída não tributada), interferindo na quantidade. Registre-se que se trata de procedimento inadequado, exatamente pelo fato de interferir na quantidade de produtos que tiveram saídas pelo ECF.

Relata que para a identificação destas saídas, anexa planilhas denominadas “FRM_REG_60R_SEM_TRIBUTAÇÃO_2009” e “FRM_REG_60R_SEM_TRIBUTAÇÃO_2010” com a relação dos produtos que tiveram ENCARGOS FINANCEIROS adicionados às suas quantidades, inseridas em novo CD-R à fl. 800.

Frisa que no exercício de 2009, embora não questionado pelo Defendente, nem estando no contexto da presente Diligência, detectou a existência de produtos que não são destinados à comercialização, pois são materiais promocionais ou outros, que não tem compatibilidade com o levantamento quantitativo de Estoques. Registra que excluiu do novo levantamento, esses itens denominados de: Material Promocional, Material de Limpeza, Display, Folheto, Divisória, Expositor. Informa que estes produtos não tiveram saídas, sendo consumidos dentro do próprio estabelecimento. Menciona que também foi detectado no levantamento original, mas no exercício de 2010, a existência de produtos IMUNES (Revista e Livro), que também foram retirados dos novos demonstrativos.

Ressalta que, em virtude deste fato, refez o levantamento quantitativo de Estoques dos exercícios de 2009 e 2010, retirando estas quantidades que em verdade se referem a Encargos Financeiros, os produtos não destinados à comercialização (Material Promocional e Similares), bem como os produtos imunes, e diz anexar no citado CD-R da fl. 800, novos demonstrativos das Infrações 01 e 04.

Assinala que com o refazimento, a Infração 01, que havia sido inicialmente cobrada por Omissão de Entradas maiores do que Saídas em 2009, passou a ter Omissões de Saídas Maiores do que Entradas, conforme demonstrativos constantes do CD-R denominados “NOVO_LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - OMISSÃO - EXERCÍCIO FECHADO_2009” e “NOVO_SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE DE ENTRADAS_2009”, no valor de ICMS de R\$135.953,95.

Em relação à Infração 04, que se refere ao exercício de 2010, informa que ficou reduzida para R\$117.432,40, conforme demonstrativos denominados “NOVO_LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - OMISSÃO - EXERCÍCIO FECHADO_2010” e “NOVO_SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE DE ENTRADAS_2010”, inseridos no novo CD-R da fl. 800.

Quanto à alegação do Autuado de que não foram levadas em consideração supostas perdas, o que interfere no cálculo do Levantamento Quantitativo de Estoques, diz ser notório que os fatores citados como perdas, quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial.

Assevera ser também de evidente notoriedade que esses mesmos fatos relevantes devem estar efetivamente registrados na escrita oficial do contribuinte, bem como, estar amparados pela emissão de documentos fiscais que pudessem se consubstanciar em força probatória dos citados fatos.

Revela que a legislação do ICMS/BA, ao tratar especificamente do assunto, regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos acontecerem. Destaca que o art. 100, inciso V, do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, disciplina esta questão. O mesmo

regulamento prossegue determinando no art. 102 a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas no citado inciso V, art. 100.

Registra que, da análise dos dispositivos legais supracitados, verifica-se que, no caso dos eventos ali mencionados, deve a empresa emitir documento fiscal com o fito de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente. Assevera ser compulsório, portanto, a emissão de documento fiscal. Lembra que para este fim, existe um CFOP que é o de número 5.927 - “Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”.

Registra que simplesmente o estabelecimento autuado não emitiu um documento fiscal sequer que comprove estas perdas, furtos ou quebras. Revela que prova desta afirmação está nos relatórios constantes das fls. 794 a 798, extraídos dos arquivos magnéticos do SINTEGRA da empresa, onde percebe-se que não há qualquer CFOP referente a baixas para ajustes de estoques.

Prossegue esclarecendo que no caso da perda dessas mercadorias adquiridas para comercialização, a legislação do ICMS do Estado da Bahia não prevê, e portanto, não permite a manutenção do crédito lançado nas suas respectivas entradas. Assevera que a Autuada deveria, no caso da existência de perdas, ter procedido à baixa do estoque através do CFOP 5.927, conforme já explicitado. Afirma que a empresa não fez qualquer lançamento a título de baixa de estoque, como alegado, bem como, sem ele, não estornou os créditos correspondentes às suas entradas.

Registra ser evidente que a Autuada não cumpre a legislação neste específico caso, contradizendo os argumentos trazidos por seus Advogados legalmente constituídos. Arremata mencionando que nos CD-R apresentados pela empresa também não se identifica qualquer prova do alegado em relação às perdas.

Em relação ao alegado pela empresa de que há no processo notas fiscais de um exercício lançadas em exercício seguinte, a empresa apresenta no CD-R, fl. 790, apontando algumas notas fiscais, exemplificando alguns produtos, destaca que em relação à Nota Fiscal nº 563531, por exemplo, verifica-se que no SINTEGRA esta foi lançada na mesma data apresentada pela empresa no livro Registro de Entradas. Prossegue assinalando que para comprovar também anexa à fl. 795, lançamento da Nota Fiscal nº 563531 no SINTEGRA, no dia 11/01/2010, mesma data em que a empresa afirma no CD-R da fl. 790 que a nota fiscal foi lançada em exercício diverso.

Assevera não haver divergência de data do lançamento entre o livro de Entradas e o SINTEGRA, que foi a base para todo o levantamento quantitativo de estoques. Relata que a empresa observa ainda que o que pode ter acontecido é que no mesmo livro Registro de Entradas consta a data de emissão da nota 29/12/2009, e que aí poderia ter a diferença alegada, tanto que afirma que no sistema SAP da própria foi lançado como entrada no estoque esta data de 29/12/2009. Ocorre que verificando-se os Inventários Inicial e Final de todos os produtos apresentados nos CD-R anexados pela empresa não há um item sequer em que haja divergência em relação aos inventários apresentados nos Demonstrativos da Auditoria. Afirma que todos conferem. Ressalta que tal constatação demonstra que não procede a afirmação da defesa de que a Auditoria de Estoques estaria prejudicada por notas fiscais de um exercício supostamente lançadas em exercício seguinte. Sustenta que tanto os inventários, inicial e final, bem como as datas de registros das notas fiscais, são coincidentes entre os documentos internos apresentados pelo Defendente e o SINTEGRA, não tendo sido constatado, então, o alegado pelo Impugnante.

Intimando a tomar ciência do resultado da diligência, o Impugnante se pronuncia às fls. 811 a 819, observando inicialmente que o Auto de Infração tratar de lançamento fiscal de ICMS cujo roteiro de fiscalização limitou-se ao cruzamento formal de dados denominado “levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado” e culminou em acusações de falta de pagamento do imposto pautadas exclusivamente em meras presunções, à mingua da verificação da ocorrência do fato gerador exigida pelo art. 142, do CTN, ou da

apresentação de quaisquer elementos robustos acerca da ocorrência de eventual infração e que, somados, permitissem validamente o emprego de prova indireta.

Relata que em diligência efetuada para averiguar os equívocos constantes do Auto de Infração que apontou em sua peça defensiva, o Autuante reconheceu que foram autuadas indevidamente como omissões de entrada e/ou saída operações referentes a **i)** encargos financeiros, **ii)** produtos não destinados à comercialização, e **iii)** mercadorias imunes à exação estadual (tais como livros e revistas).

Observa que o Autuante entendeu que não restou comprovada a configuração de **iv)** furtos, perecimentos e perdas de produtos, os quais foram, todavia, regularmente contabilizados pela Defendente, inclusive com baixa no livro Registro de Inventário, mas sem que fosse feita a emissão tempestiva de documentos fiscais de saída de que tratam os artigos 100, inciso V, e 102, do RICMS/BA, o que motivou boa parte das divergências apontadas no “levantamento quantitativo de estoques”.

Destaca ainda, que o relatório de conclusão da diligência não verificou a ocorrência de **v)** operações realizadas no final de um exercício cujo registro de entrada no livro Registro de Entradas foi realizado apenas no exercício seguinte, apesar do sólido material probatório apresentado, a saber o histórico de movimentação de estoques no sistema “SAP” em conformidade com os valores de estoques inicial e final constantes no livro Registro de Inventário, e o lançamento extemporâneo de alguns documentos fiscais no livro Registro de Entradas.

Assinala que o Autuante refez o “levantamento quantitativo de estoques” dos exercícios de 2009 e 2010, retirando as situações elencadas nos itens “**i)**”, “**ii)**” e “**iii)**” acima e recalculou o imposto devido.

Menciona que o diligente alterou o objeto da Infração 01, que originalmente trazia acusação de supostas omissões de entrada do exercício de 2009, passando a imputar a prática de infração diversa, consistente em omissões de saída (não “entrada”), para o referido período, extrapolando assim as balizas inerentes à presente etapa processual, na medida em que já perfectibilizado o lançamento (art. 142, do CTN) e o direito de defesa foi exercido a partir da imputação original, além de já haver igualmente se esgotado o lustro decadencial para materialização de novas exigências fiscais em relação ao ano de 2009 (arts. 150, §4º, ou 173, inciso I, do CTN).

Destaca que o Autuante agiu em manifesto desacordo com o ordenamento jurídico ao modificar o fato gerador da Infração 01, conforme se depreende da leitura do Auto de Infração, a Infração 01 consiste em lançamento fiscal decorrente de supostas omissões de entrada no valor de R\$125.245,05.

Diz que após lograr êxito em apontar os equívocos decorrentes da superficial análise de dados em que se pautou a Fiscalização, o Autuante, com intuito único de aumentar a arrecadação estadual, entendeu por bem alterar a capitulação da infração para cobrar o imposto supostamente devido em razão de omissões de saída que teriam sido verificadas. Transcreve a transcrição do seguinte trecho da resposta à diligência: “*Com o refazimento, a Infração 01, que havia sido inicialmente cobrada por Omissões de Entradas maiores do que Saídas em 2009, passou a ter Omissões de Saídas Maiores do que Entradas (...), no valor de ICMS de R\$ 135.953,95.*”

Reitera que tal mudança no fato gerador da infração se mostra em completa desconformidade com a razoabilidade do procedimento administrativo fiscal. Frisa que, caso a Fiscalização entendesse pela necessidade de autuar a infração com base em omissões de saída, deveria tê-la feito originariamente ou então, através da lavratura de novo auto de infração, o que não o fez.

Revela que se chegou à absurda e inadmissível situação em que a correção do lançamento fiscal inicial agravou a situação do contribuinte: além de modificar-se a imputação fiscal inicial, o novo valor exigido é superior ao que originalmente constou no Auto de Infração.

Destaca, ainda, que os fatos geradores em análise, ocorridos no ano de 2009 estão atingidos pela decadência, seja pela regra do art. 150, §4º, do CTN, ou mesmo pela norma do art. 173, inciso I, do CTN, não sendo mais lícito ao Fisco manifestar pretensão de constituir este novo crédito tributário em 2016, ainda mais no presente estágio processual, em que já aperfeiçoado o lançamento fiscal (art. 142, do CTN) e apresentada Defesa tratando exatamente das imputações originais.

Afirma que cumpre a este CONSEF rejeitar a modificação da acusação fiscal atinente ao item 01 do Auto de Infração promovida em sede de diligência, sob pena de malferimento dos artigos 142, 150, §4º, e 173, inciso I, do CTN, sem prejuízo do retorno do processo em diligência para redução dos valores devidos da imputação original em razão da exclusão de lançamentos referentes a **i)** encargos financeiros, **ii)** produtos não destinados à comercialização, e **iii)** mercadorias imunes à exação estadual (tais como livros e revistas).

Sustenta que deve ser devolvido o prazo de 30 (trinta) dias para nova defesa da Defendente, vez que seu trabalho se baseou na autuação originária, a fim de que seja conferido o mínimo respeito ao direito à ampla defesa e ao contraditório, princípios esculpidos no art. 5º, inciso LV, da CF/88.

Ao tratar das mercadorias objeto de perecimento, deterioração, quebra, furto, roubo ou extravio, observa que entre outras situações que resultam na perda da mercadoria, não merecerem prosperar pelo fato de não ter seguido os procedimentos legais para estornar o crédito nestes acontecimentos (artigos 100, inciso V, e 102, do RICMS-BA/97).

Salienta que a ausência de estorno de créditos, contudo, não é justificativa para embasar a presente autuação, que versa sobre supostas omissões de saídas em razão de divergências apuradas no “levantamento quantitativo de estoques” em decorrência da não emissão de documentos fiscais para retratar as perdas, as quais, todavia, são identificáveis independentemente dos procedimentos necessários ao cancelamento de créditos.

Reitera que caso entendesse o Autuante que tivesse incorrido em infrações relativas à utilização de créditos fiscais, deveria ter prosseguido com a lavratura de Auto de Infração por creditamento indevido, e não mantido imputação diversa, desprovida de provas, presumindo a prática de infração mais grave do que aquela eventualmente constatada.

Afirma ser dedicado principalmente ao comércio varejista de mercadorias em geral, cuja atuação é reconhecida em toda a extensão do território nacional, e, no desenvolvimento de suas atividades, diligencia regularmente no intuito de manter a fidedignidade entre seus registros contábeis e a realidade fática vivenciada.

Registra que a atividade varejista está sujeita a inúmeras imprevisibilidades que impactam o controle de estoques, como problemas logísticos que resultam no perecimento, quebra ou extravio de mercadorias, furtos que passam despercebidos e mesmo erros operacionais, etc. Tal questão foi inclusive reconhecida pelo Autuante, que afirma ser *“notório que os fatores citados como perdas, quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial”*, fl. 804.

Aduz que todas estas situações afetam negativamente seu desempenho econômico e, se não detectadas, prejudicam o próprio planejamento estratégico da atividade desenvolvida, que, por exemplo, depende de dados precisos sobre quais mercadorias são efetivamente consumidas para traçar a viabilidade de sua comercialização, a composição de seus preços, as balizas dos contratos de fornecimento e mesmo o controle de abastecimento das lojas.

Declara que as diferenças computadas pela Fiscalização, em grande parte, decorrem da dedução de perdas, furtos, quebras e extravio de mercadorias (“perdas de estoque”) diretamente no livro Registro de Inventário, sem que, por falhas operacionais, houvesse emissão tempestiva de documento fiscal de saída para fazer refletir tal situação nos Arquivos SINTEGRA ou no livro Registro de Saídas; dentre outros descasamentos formais de informações narrados.

Diz que para detectar estas ocorrências, promove regularmente auditorias para contagem física de estoques, em contraste ao controle automatizado realizado rotineiramente em decorrência da emissão de documentos fiscais de entrada e saída.

Esclarece que ao realizar auditorias internas, verificou no inventário de seu estabelecimento quantidades de mercadorias inferiores àquelas resultantes das operações mercantis realizadas e contabilizou estas diferenças como perdas de estoque – subtraindo seus valores do ativo da sociedade –, decorrentes de extravio, perecimento, quebras, furtos, roubos, etc.

Ressalta que apesar dos esforços constantemente despendidos para a quantificação correta dos estoques e, igualmente sanear falhas que causem prejuízos –, é difícil identificar precisamente o momento e causa de cada perda experimentada para viabilizar a emissão tempestiva de documentos fiscais de saída de que tratam os citados artigos 100, inciso V, e 102, do RICMS/BA de 1997.

Explica que as diferenças negativas constatadas são então contabilizadas como perdas de estoque e deduzidas das contas contábeis de estoque e de resultados, além da respectiva subtração no livro Registro de Inventário, a fim de formalizar o impacto negativo daí advindo.

Informa que ilustrou por amostragem à peça defensiva, bem como nos documentos juntados no CD de fls. 790, conjuntos de demonstrativos explicativos reconstituindo a movimentação de estoques de mercadorias individualizadas por período, acompanhados da respectiva escrituração contábil no sistema “SAP”. Observa que as perdas e quebras de mercadorias são representadas por deduções nos estoques sob os códigos “702” e “921”, respectivamente, os quais são lançados cronologicamente junto às entradas e saídas, sendo indicados assim todos os movimentos que culminam com o saldo final de mercadorias em estoque no exercício, refletido no livro Registro de Inventário.

Destaca que as mercadorias perdidas ou quebradas expressam diminuições do seu patrimônio sem qualquer contrapartida - inexistência de venda a consumidor –, seus valores são adicionados à conta contábil “11310120” (que representa as perdas de inventário) e subtraídos da conta “11310010” (que representa as mercadorias para revenda), de modo a refletir contabilmente os prejuízos sofridos nas demonstrações financeiras da sociedade.

Afirma que houve diversos casos de ajustes de estoque, com impactos na escrituração do livro Registro de Inventário, em decorrência de extravio, perecimentos, quebras, furtos, roubos, etc., os quais foram erroneamente interpretados e considerados pela autoridade autuante como presunção de venda de mercadorias sem notas fiscais, justamente pela divergência que tais ajustes ocasionaram no “levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”.

Sustenta não subsistir a argumentação do relatório de diligência no sentido de serem necessárias provas adicionais relativas às perdas, exatamente porque estas ocorrências foram contabilizadas e levadas ao livro Registro de Inventário e foi este fato que ocasionou as divergências no “levantamento quantitativo de estoques”.

Reitera que estas circunstâncias evidenciam conter o roteiro de fiscalização empregado especial suscetibilidade a erros e conduzem à conclusão pela própria invalidade do lançamento tributário, eis que pautado exclusivamente em frágil presunção desprovida de provas/indícios suficientes para subsidiá-la, em nítido rompimento com os postulados de legalidade, moralidade e busca da verdade material que devem nortear a atuação da Administração Pública, em especial em matéria fiscal.

Em relação ao procedimento de diferimento da escrituração de entrada de alguns produtos adquiridos em um exercício para o ano subsequente, o Autuante afirmou que tal assertiva de defesa não ficou comprovada, vez que o “levantamento quantitativo de estoques” foi realizado a partir do livro Registro de Entradas e do SINTEGRA, os quais possuem correspondência. Reproduz entendimento esposado pelo Autuante: “Em relação à nota fiscal 563531, por exemplo,

verifica-se que no SINTEGRA esta foi lançada na mesma data apresentada pela empresa no Livro Registro de Entradas. Para comprovar isso também anexo à fl. 795 lançamento da Nota Fiscal 563531 no SINTEGRA, no dia 11/01/2010, mesma data em que a empresa afirma no CD-R da fl. 790 que a nota fiscal foi lançada em exercício diverso". Observa que o Autuante laborou em equívoco, pois as divergências constantes no levantamento fiscal não resultaram de incongruência entre o SINTEGRA e o livro Registro de Entradas, mas sim entre esses e a realidade fática vivida e registrada no livro Registro de Inventário, impactando os estoques inicial e final considerados pelo "levantamento quantitativo de estoques".

Informa que quando da aquisição e recebimento de alguns bens para revenda em dezembro de cada ano, por questões operacionais e de mero procedimento em razão do grande volume de operações, a Defendente não efetuou tempestivamente o registro da entrada das mercadorias no livro Registro de Entradas no mês do ingresso efetivo, diferindo o lançamento para o início do exercício subsequente (janeiro), apesar de ter contabilizado as mercadorias como estoque final do exercício encerrado no livro Registro de Inventário.

Declara que nessas situações, o procedimento adotado acaba por gerar omissões equivocadas no levantamento da Fiscalização, visto que, no ano da efetiva entrada, reputa-se haver "omissão de entrada" em razão do contraste entre a não escrituração da nota fiscal no livro Registro de Entradas daquele exercício e a contabilização da respectiva quantidade no estoque final do livro Registro de Inventário, ao passo em que, no ano seguinte, a entrada é escriturada, mas já estava contabilizada no estoque inicial e a diferença é então classificada como "omissão de saída".

Afirma que este contexto é evidenciado pelo controle de movimentação de estoques no sistema "SAP", em que todos os documentos fiscais do exercício são indicados e o saldo final de mercadorias é retratado no livro Registro de Inventário, enquanto que algum dos documentos fiscais do final do período é registrado no livro Registro de Entradas somente na competência subsequente.

Ilustra a situação, citando o produto "CD SANTANA - GUITAR HAVEN THE GREATEST", cujo código é o nº 4147158 e a respectiva documentação encontra-se no CD juntado à fl. 790.

Pontua que, no início do ano de 2010, possuía 0 (zero) unidade da mercadoria no estoque, vindo a adquirir 12 (doze) unidades no decorrer do ano, devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas. No final do ano de 2010, a Defendente adquiriu mais 2 (duas) unidades amparadas na Nota Fiscal nº 262034, a qual, todavia, somente foi escriturada no dia 04 de janeiro de 2011, conforme o Livro de Registro de Entradas. Diz que durante este ano, foram vendidas 4 (quatro) unidades, de modo que a apuração do estoque final no livro Registro de Inventário foi de 10 (dez) unidades, em razão de este cálculo computar a Nota Fiscal nº 262034.

Observa que se comparado o livro Registro de Inventário com o SINTEGRA com o livro de Registro de Entradas referente ao período de 2010, será constatada equivocadamente a omissão de 2 (duas) entradas, vez que o estoque final deveria ser de 8 (oito) unidades da mercadoria. Junta Fórmula do Levantamento Quantitativo de Estoque: (Estoque Inicial (0) + Entradas Escrituradas (12) - Saídas (4) = Estoque Final 8).

Afirma que este procedimento foi desconsiderado pela Fiscalização, de modo que inúmeras supostas omissões tratam-se, na verdade, do diferimento da escrituração da entrada da mercadoria para o ano subsequente.

Sustenta que em momento algum houve a efetivação de venda de mercadorias sem nota fiscal, mas sim, mera irregularidade no momento de escrituração das notas de aquisição das mercadorias que foi efetuada após o encerramento do período de apuração.

Assevera que tendo cumprido suas obrigações tributárias, sem caracterização da infração descrita no Auto de Infração, deverá ser reconhecida a invalidade do lançamento ora questionado.

Conclui reiterando integralmente os termos de sua peça defensiva.

O Auditor Fiscal designado presta nova informação fiscal, fls. 822 a 824, nos seguintes termos.

Em relação à alegação da defesa no que diz respeito a “Indevida Alteração do Fato Gerador da Infração 01”, informa que apenas por uma questão matemática o resultado da Auditoria de Estoques foi alterado de Omissão de Entradas maior do que as Omissões de Saídas para Omissão de Saídas maior do que as Omissões de Entradas.

Explica que por um fator lógico, após a retirada dos produtos que foram indevidamente escolhidos para Levantamento Quantitativo de Estoques, alterando suas saídas, fatalmente diminuiu as Omissões de Entradas. Esclarece que com a retirada dos encargos financeiros por serem identificados que estavam impactando no quantitativo de saídas, aumentando-as (o que gera omissão de entradas), automaticamente diminuíram as omissões de entradas dos produtos aos quais estes encargos estavam vinculados. Lembra que, como já demonstrado na resposta à Diligência o Autuado fez um procedimento indevido de registrar como saída quantificada os valores dos encargos financeiros. Acrescenta que, neste sentido, apenas o resultado do novo levantamento quantitativo foi apresentado, sem vontade própria, nem com a intenção de se “aumentar a arrecadação estadual”, como afirmado pelo Impugnante.

Revela que a própria Portaria 445/98, que regulamenta os procedimentos no Levantamento Quantitativo de Estoques, prevê em seu art. 14 que caso o sujeito passivo comprove a improcedência da presunção ora prevista, subsistirá a omissão de saídas.

Destaca que a base de cálculo da Omissão de Saídas também diminuiu no novo demonstrativo apresentado, pois anteriormente atingiu o valor de R\$854.390,32, e agora passou a R\$800.561,87. Salientada é que a Infração 01 foi fruto de presunção de omissões de saídas anteriores através de omissão de entradas maiores do que as omissões de saídas, o que faz ser aplicada a proporcionalidade das mercadorias tributadas nas saídas, conforme se verifica do Anexo I do PAF, fl. 53, e seguintes, onde se nota que foi aplicado o percentual de 64,049% desta proporcionalidade. Explica que da base de cálculo encontrada na Omissão de Entradas aplica-se esta proporção, diminuindo assim o ICMS lançado. Assinala que no caso da Omissão de Saídas, que é o que agora subsiste, não há proporcionalidade a ser aplicada, pois não há presunção. Remata sustentando que em relação a este tema, então, não merece prosperar o argumento da empresa.

Com referência às “mercadorias fruto de perecimento, deterioração, quebra, furto, roubo, ou extravio”, assevera que a empresa não traz elemento novo algum, repetindo os argumentos trazidos na defesa inicial. Reafirma que o Impugnante não procedeu aos registros fiscais referente às alegadas perdas, roubos, perecimentos, etc., não os contabilizou, não sendo assim, provados. Quanto à alegação trazida nesta última manifestação de que a ausência de estorno de crédito destas perdas não é justificativa para embasar a presente autuação, assevera que realmente não o é, pois não foi isso que foi afirmado, mas apenas esclarecido todo o procedimento referente às perdas, que é a efetivação da baixa de estoque, pelo CFOP 5.927, acompanhada do estorno de crédito correspondente. Esclarece que não foi feito nem um nem outro. Finaliza assinalando que também em relação a este aspecto, também não merece prosperar a alegação da empresa.

No que diz respeito às questionadas “operações realizadas no final de um exercício e escrituradas no exercício seguinte”, frisa que o defendente apenas mostra alguns relatórios internos, já apresentados e analisados, que não condizem com o registrado na escrita fiscal e nos arquivos SINTEGRA, que foram a base para o presente levantamento, portanto não elidem a acusação fiscal. Diz restar constatado na resposta à Diligência, fls. 802 a 806, que na escrita fiscal não ocorrera qualquer divergência entre operações realizadas num exercício e escrituradas no ano seguinte. Assevera que todas as conferências em relação ao Inventário apresentado e aos lançamentos de entradas e saídas foram condizentes com os arquivos SINTEGRA, não existindo mácula em relação a este ponto.

Em Pauta Suplementar, esta 3ª JF converte os autos em nova diligência, fl. 827, para reabertura do prazo de defesa para que o Autuado possa se defender plenamente do resultado da diligência anterior, tendo em vista a alteração da Omissão de Entradas originalmente apurada e modificada por ocasião da diligência para Omissão de entradas.

O impugnante se manifesta, fls. 831 a 840, reprisando todos os argumentos articulados em sua manifestação acerca do resultado da diligência.

O Auditor Fiscal designado presta nova informação, fls. 846 a 850, esclarece quanto à alegação da defesa a respeito das “Alterações no Estoque Inicial e Final, após Diligência” que para tentar comprovar esta alegação, acrescenta CD anexo à fl. 842, onde insere arquivo em PDF denominado “Planilha - Alterações Estoques - 2010” e “Planilha - Alterações Estoques - 2009”, informa que refez a conversão do arquivo para Excel, onde pudemos acrescentar coluna comparativa entre Estoque Inicial e Estoque Inicial (Original) e também entre Estoque Final e Estoque Final (Original). As colunas comparativas que acrescentamos denominam-se “Dif Estoque Inicial” e “Dif Estoque Final”.

Sustenta que em 2009 nenhum item sofreu alteração em seu estoque. Isto pode ser claramente visto na planilha que anexamos em CD à fl. 845, denominada “Planilha - Alterações Estoques – 2009” em EXCEL, nas colunas acrescentadas (“Dif Estoque Inicial” e “Dif Estoque Final”), onde o resultado entre a diferença de Estoque Inicial e Estoque Inicial (Original) e também entre Estoque Final e Estoque Final (Original) é 0(Zero) para todos os itens.

Informa que em relação ao exercício de 2010, de fato se constatou que muitos estoques iniciais e finais estavam com quantidades dobradas. Diante disso, assinala que refez o levantamento quantitativo de 2010. Novos demonstrativos foram anexados ao CD à fl. 845, onde se reduziu a exigência da Infração 04, para R\$95.689,74.

Observa que em relação à mudança no quantitativo de omissões de saídas desta mesma planilha, como já dito anteriormente nas demais Informações Fiscais, o fato de se retirar das saídas os encargos financeiros, que a empresa coloca indevidamente como quantidade saída de cada item que possui financiamento, é que gera esta mudança, de forma óbvia, como já dito, trata-se de aritmética.

Apresenta como exemplo item SAB PALMOLIVE MARACUJA, observando que, diante desta comparação, percebe-se que este item sofreu um decréscimo em 5 unidades nas saídas. Explica que, exatamente por conta da retirada dos encargos financeiros, que estavam computados indevidamente em suas quantidades. Afirma que esta redução de 5 unidades é exatamente a diferença de 1(uma) Omissão de Entrada anterior para 4(quatro) omissões de saídas após refazimento com a retirada dos encargos. Arremata assinalando ser plenamente correta e esperada esta variação das omissões.

Às fls. 865 a 874 o impugnante se pronuncia atendendo intimação da última informação fiscal prestada pelo Auditor designado, reafirmando suas razões de defesa alinhadas em sua última manifestação.

Na assentada de julgamento depois da análise e discussão do relatório e dos autos, a 3ª JF decidiu converter os autos em nova diligência para que o Auditor designado acostasse aos autos os novos demonstrativos relativos às Infrações 02 e 03 de acordo com o novo Demonstrativo de Apuração das Omissões constante do CD, fl. 800, elaborado por ocasião da diligência anterior em decorrência das alegações comprovadas pela defesa e examinasse a procedência da alegação da defesa de que forma incluídas novas mercadorias na revisão anteriormente realizada, sendo constada a inclusão que fosse procedida à exclusão nos novos demonstrativos e por fim que fosse reaberto o prazo de defesa.

O resultado da diligência foi colacionado aos autos às fls. 886 a 890, informando que foram retirados os produtos novos, conforme alegados pela defesa de acordo com o CD acostado à fl. 842, sendo feito o levantamento quantitativo de estoques dos exercícios de 2009 e 2010 com a

elaboração de novos demonstrativos. Assinalou também que foram acostados novos demonstrativos das Infrações 02 e 03 que na diligência anterior deixaram de ser apensados.

Apresenta, por infração, demonstrativo dos valores reduzidos na diligência comparados com os originalmente lançados, fl. 889, indicando o valor remanescente de R\$230.677,04.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência e da reabertura do prazo de defesa de 60 dias, fl. 892, o Impugnante se manifesta às fls. 894 a 900, depois de reprisar suas alegações já articuladas em suas manifestações anteriores, destaca que ainda persistem a inclusão de novas mercadorias no levantamento apresentado e alterações relativas às omissões entradas/saídas que majoraram ou ensejaram nova tributação.

Apresenta exemplo a inclusão das mercadorias “Fio Dental Sanifill 125M GTS”, código 2055691, na Infração 01, “Chin Ipanema BCO33/40, Neut” código 2001901002 e “Guirlandia Noel/Boneco C/Placa”, código 2094793”, nas Infrações 02 e 03 e “Hidrocor NeopenMirimC/”, código 2000427 que apesar de constar no levantamento inicial foi retirada da autuação na diligência, fls. 802 a 806, na Infração 04.

Citou também alguns exemplos de mercadorias em que as omissões foram majoradas.

Concluiu pugnando pela rejeição da inclusão de novas mercadorias no levantamento e das alterações relativas às omissões entradas/saídas dos produtos em relação aos levantamentos anteriores que majoraram ou ensejaram nova tributação. Por fim pede o cancelamento integral do lançamento por ser manifestamente insubsistente a sistemática empregada para apuração das infrações.

O Auditor designado em nova informação prestada às fls. 905 e 906, inicialmente, em relação às “Novas Mercadorias” inseridas no levantamento quantitativo apontadas pelo Impugnante, assevera que não mais existem novas mercadorias, pois já foram retiradas no refazimento anterior, que diminuiu os valores das infrações.

Afirma que a lista de mercadorias que o defendente traz como novas são efetivamente novas em relação ao demonstrativo feito anteriormente, mas, não em relação ao Inventário original. Assinala que em relação aos produtos escolhidos no levantamento original, não novo item algum.

Sustenta que realizou a conferência dos produtos trazidos pelo Autuado e comparados com o levantamento original não identificou itens inéditos. Portanto, assegura não merecer prosperar o argumento da Defesa.

No que se refere à alegação de mudança nos quantitativos, observa que também não merece prosperar. Esclarece que neste aspecto o comparativo deve ser realizado pelo último levantamento, e não pelo original, uma vez que o original estava maculado com a colocação indevida de encargos financeiros com quantidades nas saídas de produtos, o que já foi amplamente explicado nas informações anteriores. Arremata frisando que se comparando os quantitativos dos itens citados não foram identificadas divergências entre o último levantamento e a lista trazida pelo Defendente.

VOTO

Inicialmente, rechaço a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado sob a alegação de que ocorrera ao erro de capitulação das infrações objeto da autuação. Depois de compulsar os autos, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados de forma clara e objetiva os dispositivos infringidos e as multas aplicadas relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos no decurso do processo.

Da leitura da peça defensiva, constata-se que o contribuinte entendeu perfeitamente a natureza de cada infração que lhe foi imputada bem como a base de cálculo do imposto lançado. O presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram 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.

No que diz respeito, especificamente, a preliminar de mérito suscitada pelo Impugnante de ter sido operada a decadência, observo que a acusação fiscal trata de débito não declarado e não pago apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias nos exercícios fechados de 2009 e 2010. O que significa ter o fato gerador do imposto relativo ao exercício de 2009 ocorrido em dezembro de 2009. O presente Auto de Infração foi lavrado em 13/06/2014, e o defendente tomou ciência da lavratura em 30/06/2014.

Assim, tanto a lavratura quanto a ciência do Autuado ocorreram antes do termo final para operar a decadência, haja vista que na data da lavratura do Auto de Infração, não havia ocorrido o decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

O defendente requereu perícia e revisão fiscal pela ocorrência de inconsistências e ilegalidades nas conclusões da fiscalização para melhor elucidação dos fatos controvertidos, em atenção ao princípio da verdade real e/ou material que norteia a condução do processo administrativo fiscal.

Observo que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, quanto à alegação defensiva de que há ainda necessidade da realização de nova diligência/perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos produzidos, inclusive, por meio de diligências solicitadas por esta 3ª JJF foram suficientes para as conclusões acerca da lide.

No mérito, as quatro Infrações objeto da autuação foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, consoante descrição circunstanciada e enquadramento legal enunciados no preâmbulo do relatório.

O defendente, em sede de defesa, alegou que foram considerados os destaques segregados dos encargos financeiros cobrados nas vendas como se fossem saídas de mercadorias para fins tributários. Observou que foram desconsiderados os ajustes de estoques praticados em decorrência de perdas, furtos e perecimento de mercadorias. Frisou ainda que também foram desconsideradas, no levantamento fiscal, as operações realizadas no final de exercício e registradas no exercício seguinte.

Foram realizadas diversas diligências para sanear o processo em busca da verdade material. Inicialmente foi acatada a alegação relativa aos encargos financeiros considerados como operações de saídas de mercadorias e refeitos os demonstrativos de apuração.

O Impugnante ao tomar ciência dos novos demonstrativos elaborados pelo Auditor designado para atender a diligência reafirmou suas alegações defensivas e sustentou que nos demonstrativos apresentados pelo diligente foram incluídas mercadorias novas que não constavam levantamento original.

O Auditor designado, depois de examinar a alegação do Defendente, constatou que, efetivamente, por equívoco, foram incluídas algumas mercadorias no novo demonstrativo apresentado que não constavam no demonstrativo original e procedeu à correspondente exclusão. Esse novo demonstrativo sintético foi acostado à fl. 889, e o novo demonstrativo analítico consta no CD colacionado à fl. 886, cujas cópias foram entregues ao Autuado reabrindo-se o prazo de defesa. Consoante discriminação constante do demonstrativo, fl. 889, o valor da exigência originalmente lançada no valor de R\$409.279,99, foi reduzida para R\$230.677,04.

Ao tomar ciência do resultado da diligência que excluiu as mercadorias não relacionadas no levantamento original, depois de reprisar suas alegações já alinhadas, o Impugnante assinalou, inclusive, citando alguns exemplos que ainda constavam algumas mercadorias inéditas no novo levantamento apresentado e que, também constavam alterações relativas às omissões de entradas/saídas dos produtos em relação aos levantamentos anteriores que majoraram ou ensejaram nova tributação.

Depois de examinar os elementos que integram os autos, verifico que assiste razão ao Auditor designado, ao asseverar a correção da última revisão, haja vista que não mais existem mercadorias que não foram arroladas no levantamento de estoque inicial. Do mesmo modo, se comparadas às omissões de entradas e de saídas constantes na última revisão com o levantamento original, fica patente que inexistem quaisquer diferenças.

Logo, a apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida pela Portaria nº 445/98.

Ressalto que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período. São elaborados demonstrativos analíticos, referentes às quantidades, preços unitários das entradas e das saídas de mercadorias, e um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques, se for o caso, calculando-se o imposto devido.

O Autuado alegou ainda a ocorrência de furtos, perdas e quebras. Em relação ao registro contábil e fiscal das perdas, informou que após a apuração das diferenças existentes entre o estoque contábil e o estoque físico das lojas, realiza o ajuste de suas contas 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas). Disse que o Arquivo SINTEGRA ainda não retrata todas as eventualidades que acontecem dentro de um estabelecimento de grande porte, principalmente o varejista, e que eventuais perdas somente são possíveis de serem contabilizadas mediante um controle interno realizado pelo próprio contribuinte. Frisa entender que no máximo, poderia a administração fazendária exigir o estorno de crédito do ICMS em razão das perdas ocorridas.

Na informação fiscal, o Autuante disse que os livros fiscais e os arquivos Sintegra são obrigatórios e previstos na legislação tributária, mas o Autuado não utilizou esses elementos para comprovar suas operações, apresentando seu sistema de controle interno para substituir os livros fiscais e arquivos magnéticos previstos na legislação tributária.

Afirmou que os exemplos apresentados, inicialmente na impugnação e depois em nova manifestação apensada ao PAF, somente demonstram os lançamentos contábeis das perdas feitos no seu sistema, que são os mesmos das omissões de saídas e das omissões de entrada, sem os respectivos lançamentos na escrita fiscal.

Observo que o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício ou do período considerado. Neste caso, os dados constantes no livro Registro de Inventário devem representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício. O levantamento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração foi efetuado com base em dados fornecidos pelo Autuado por meio dos arquivos magnéticos. A correção de erros, quando existirem em tais arquivos magnéticos, é de responsabilidade do contribuinte e os registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias e inventário efetuado com base na contagem física do estoque. Portanto, no caso de existência de erros, compete ao contribuinte informar e corrigir o erro.

Em relação às perdas deve ser emitida Nota Fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem, conforme o caso. Se as mercadorias perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem

objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, não deve figurar no estoque do estabelecimento, constituindo uma das infrações referentes ao levantamento quantitativo de estoques a inclusão no inventário de mercadorias inexistentes.

O defendente acostou aos autos comprovações de lançamentos contábeis, indicando o código 702, “perda de inventário rotativo oficial”, e o autuante afirmou que os lançamentos contábeis das perdas feitos pelo autuado são os mesmos das omissões de saídas e das omissões de entrada, sem os respectivos lançamentos na escrita fiscal.

Entendo que não se trata apenas da falta de emissão de Nota Fiscal para baixa do estoque, como alegou o Autuado, e neste caso, não é suficiente fazer apenas a escrituração contábil, tendo em vista a previsão constante na legislação tributária estadual, relativamente aos estornos de crédito, e baixa no estoque constante no livro Registro de Inventário, com a emissão da correspondente Nota Fiscal. Portanto, não deve prosperar a pretensão da defesa, no que tange às perdas.

Não acato a alegação defensiva de que foram desconsideradas, no levantamento fiscal, as operações realizadas no final de exercício e registradas no exercício seguinte, uma vez que não foram carreadas aos autos comprovações inequívocas dessas ocorrências. No levantamento de estoques em seu demonstrativo analítico consta toda a movimentação dos estoques realizada no exercício fiscalizado identificando cronologicamente todas as notas fiscais arroladas, bem como a escrituração do livro Registro de Estoques no final de cada exercício deve constar a composição do estoque no estabelecimento das mercadorias fisicamente no estoque, em trânsito e mãos de terceiro, bem como as mercadorias de terceiro armazenadas em seu depósito.

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

Portanto, está correto o procedimento adotado pela Fiscalização.

Acato as conclusões apresentadas no levantamento fiscal pelo Auditor designado na última diligência, fl. 889, salientando que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível, conforme art. 4º, da Portaria 445/98.

Concluo que restou provada a existência das omissões, haja vista que o levantamento fiscal revisado comprova as diferenças de estoques apuradas, por isso, são devidos os valores revisados da autuação.

Mantida parcialmente a exigência fiscal, nos termos do demonstrativo acostado à fl. 889, e do demonstrativo comparativo abaixo.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO COMPARATIVO					
Infrações	Auto de Infração	DILIGÊNCIA	JULGAMENTO	MULTA	
01	125.245,05	114.812,93	114.812,93	70%	PROC. EM PARTE
02	26.798,58	7.670,13	7.670,13	60%	PROC. EM PARTE
03	83.196,87	17.366,21	17.366,21	70% e 100%	PROC. EM PARTE
04	174.039,49	90.824,77	90.824,77	100%	PROC. EM PARTE
TOTAIS	409.279,99	230.674,04	230.674,04		

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206919.0011/14-7, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor de **R\$230.674,04**, acrescido das multas de 60% sobre R\$125.894,76, 70% sobre R\$7.670,13 e 100% sobre R\$97.112,15, previstas no art. 42, inciso II, alínea “a”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta 3ª Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2018

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO - RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR