

A. I. Nº	- 129712.0004/17-9
AUTUADA	- CASAS FREIRE COMERCIAL DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
AUTUANTES	- MARIA DAS GRAÇAS LEMOS FERREIRA e MARIA CRISTINA - ALVES CORREIA SANTOS
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 07.05.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0087-02/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM IMPOSTO JÁ PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. SAÍDAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS. Infração não elidida. 3. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO A MENOS. O contribuinte realizou vendas de mercadorias tributadas através de ECF, todavia não as tributou ou quando tributou o fez de forma incorreta, sendo devido o imposto. Infração mantida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) MERCADORIAS DA TRIBUTAÇÃO NORMAL. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO MAIOR VALOR MONETÁRIO. DIFERENÇA DE ENTRADAS. Tendo sido constatadas, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor de maior expressão monetária. Em sede de revisão fiscal, o montante lançado foi reduzido, restando configurada a presunção de omissão de saídas tributáveis prevista no artigo 4º, § 4º inciso IV da Lei 7.014/96. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Sendo estas infrações decorrentes da realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, e sendo trazidos elementos defensivos no sentido de contradizer, ainda que parcialmente, a acusação, na forma da revisão realizada pelas autuantes, as infrações são mantidas parcialmente. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA O ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida pelo contribuinte. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Rejeitada a prejudicial de decadência. Negado o pedido para realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de setembro de 2017 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 430.785,45, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.06.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária no valor de R\$355,99, bem como multa de 60% para ocorrências verificadas nos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2013.

Infração 02. **03.02.02.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de agosto a dezembro de 2013, no total de R\$ 11.907,77, bem como multa de 60%. Consta a indicação das autuantes: *“Débito a menor – Erro na aplicação da alíquota (CFOP x UF)”*.

Infração 03. **03.02.04.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de setembro a dezembro de 2013, no montante de R\$ 19.810,97, além de multa de 60%, correspondente, segundo as autuantes, a *“débito a menor em operações com ECF – Erro na determinação da carga tributária. Anexo IV”*.

Infração 04. **03.02.04.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no total de R\$ 7.904,05, ocorrências nos meses de janeiro a maio e julho de 2013, tendo em vista a empresa, na visão das autuantes ter efetuado *“débito a menor em operações com ECF – Erro de Cálculo (Carga x Base). Anexo V”*.

Infração 05. **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, na forma do Anexo VI, nos exercícios de 2012, 2013 e 2014, totalizando R\$311.015,85. Multa de 100%.

Infração 06. **04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, de acordo com o Anexo VII *“Omissão de Entrada – ICMS normal solidariedade”*. Monta o débito R\$ 41.079,03, além da multa de 100%, para ocorrências verificadas nos exercícios de 2012, 2013 e 2014.

Infração 07. **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 de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Indica as autuantes ser a mesma correspondente as *“Omissão de Entradas – ICMS Substituição Tributária (antecipação sobre as omissões de entrada). Conforme Anexo VIII”*. O valor da infração é de R\$19.732,00, para fatos dos exercícios de 2012, 2013 e 2014, sugerida multa de 60%.

Infração 08. **06.01.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, tendo a apuração se dado de acordo com o Anexo IX, no valor de R\$18.979,79, bem como multa de 60%, para fatos ocorridos em junho a agosto e novembro de 2012.

Tempestivamente, a autuada, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 213 a 228, onde, inicialmente requer que sob pena de nulidade, todas as intimações e

notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexada.

Como preliminar, suscita a nulidade dos itens 05, 06 e 07, do lançamento, por insegurança na determinação da infração e consequente cerceamento do direito de defesa. Com efeito, as planilhas apresentadas à autuada para o exercício do direito de defesa não demonstram a apuração das supostas diferenças apontadas no Auto de Infração, ou seja, não revelam a equação “Estoque Inicial + Entradas – Estoque Final”, que por sua vez deve ser adotada para que sejam reveladas as “saídas reais” e, eventualmente, “saídas omitidas”.

Aduz que tais demonstrativos dizem respeito às “listas de notas entradas”, “listas de notas de saídas”, “listas de preços médios” e “listas gerais de omissões” (estas últimas anexas - 2014), as quais não conduzem à certeza do cálculo das quantidades supostamente omitidas, e a teor do artigo 46, do RPAF/99, as mesmas haveriam que ser apresentadas, ainda que em meio magnético, e entregues ao Contribuinte mediante “recibo”, se comprovando a acessibilidade ao meio magnético entregue, o que não se tem conhecimento nos autos.

Da mesma maneira, argumenta que os demonstrativos entregues estão em formato PDF, o que dificulta sobremaneira a conferência dos dados apresentados, os quais não foram entregues, também, em meio físico, e a empresa, assim, se vê obrigada a fazer “conferência manual” das suas compras, vendas e estoques, razão pela qual, inclusive, não conseguiu apurar, até o momento, as justificativas para as quantidades, e valores correspondentes, lançadas.

Solicita, portanto, que seja declarada a nulidade da ação fiscal e, por via conexa, do lançamento ora impugnado, no que tange aos itens relativos à auditoria de estoques.

Menciona que de acordo com a “Lista de omissões de entrada”, relativa a 2014, anexa, a auditoria misturou produtos sujeitos ao “regime normal” com produtos sujeitos ao “regime de substituição tributária”, para que a partir daí fosse feito um “fatiamento”, sempre de acordo com a “conveniência onerosa” para a autuação. Nesse particular, inclusive, foi abandonada a “proporcionalidade” prevista na Instrução Normativa 56/07, uma vez que as autuante agruparam, indevidamente, mercadorias sujeitas a “regimes diversos de apuração”, abandonando o comando da citada Instrução, que prevê a dedução da receita que teria sido omitida, de forma proporcional, como assim já decidido pelo CONSEF, na forma das decisões que colaciona (Acórdãos JJF 0240-02/11 e CJF 0429-11/06).

Diz que outra motivação para a nulidade se reporta aos itens 06 e 07, uma vez que a acusação, conforme fundamentação legal registrada é de que a autuada teria responsabilidade sobre mercadorias que teria em sua posse, sem documentação fiscal. Transcreve o teor do artigo 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, em relação ao qual estão submissos o RICMS e a Portaria 445/98.

Fala que em se tratando de “exercício fechado”, quando não é possível admitir que as mercadorias estariam “estocadas”, a redação do lançamento indica ocorrência diversa, qual seja, de “aquisições de mercadoria sem documentação fiscal”. E por último, tudo desagua na “presunção de omissão de receita”, como, aliás, expressamente revela a redação do item 05 (do qual foram segregados os itens 06 e 07). Como a auditoria, depois do “fatiamento”, só alcançou produtos sujeitos ao regime de substituição, a presunção seria de que vendas anteriores, dos mesmos produtos, sustentariam as “aquisições não registradas”. Ocorre que, na ausência de prova em contrário, tais vendas seriam não tributadas, justamente em razão da substituição tributária. O que se conclui é que, em se tratando de produtos sujeitos ao aludido regime de substituição, não se aplica a presunção de “omissão de saídas/receita”. Nesse caso apenas o “flagrante da aquisição sem Notas Fiscais” ou a “apreensão das mercadorias estocadas”, sustentariam a cobrança, de acordo com as decisões administrativas, cujas Ementas transcreve (Acórdãos JJF 0216-04/16, CJF 0337-11/09).

Ainda dentro desse mesmo tema, haveria que ser reconhecida a nulidade da autuação, aponta, por absoluta insegurança na determinação da infração e, consequentemente, na apuração da base de

cálculo, sendo tais vícios decorrentes da inadequação do roteiro de auditoria utilizado, ou seja, da impossibilidade de se presumir o fato gerador do ICMS, frente à previsão do artigo 4º, §4º, da Lei 7.014/96 (copiado), e no caso concreto se enquadraria no inciso IV, qual seja: entradas de mercadorias ou bens não registradas. Ocorre que, para efeito da imposição da obrigação principal, haveria que se comprovar a efetividade da entrada não registrada, no que concerne à individualização da operação ou operações. A Portaria 445/98, também citada no lançamento inclusive, dispõe no artigo 7º, incisos I e II que não basta apenas se apurar as omissões de entradas, mas analisar as suas repercussões.

Interpretando a Lei 7.014/96, a Portaria 445/98, demonstra que “o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento”, sem distinguir mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração ou ao regime de substituição tributária.

Sendo a exigência “embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais”, questiona qual seria, entretanto, a fundamentação para a aplicação de tal “preceito”, no caso concreto, na medida em que todas as operações realizadas pela autuada não mais se encontram na cadeia de tributação? No caso, a situação é como se a empresa só comercializasse com mercadorias isentas, afirma.

As “operações anteriores”, que teriam sido realizadas sem a emissão de notas fiscais e teria gerado o recurso para suportar as compras cuja contabilização foi omitida, não estariam sujeitas, pois à incidência do ICMS, garante o mesmo ocorrendo com as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Na hipótese tratada na autuação, a única forma de lhe atribuir a “responsabilidade solidária”, seria provar a existência de um conluio entre o fornecedor e o comprador (autuada), atestando assim que vendas realizadas pelo primeiro não foram objeto da devida substituição. Se exige como já dito, “flagrante de trânsito ou armazenamento”, sem Nota Fiscal.

Inexistindo tais provas, a constatação serve apenas como um indício de irregularidade. Nesse caso, valendo destacar a impossibilidade de compra e venda de móveis e eletrodomésticos sem documentação fiscal (notadamente em razão da garantia de fábrica), haveria que se adotarem outros roteiros de apuração, notadamente com o desiderato de provar a ausência de contabilização (registro contábil das operações) e não apenas de registro fiscal, destaca, e que a “auditoria de estoques”, constatando omissões de entradas, apenas indicaria ausência de registro fiscal, até porque nenhuma investigação contábil foi realizada.

Entende que ausente a comprovação da “falta de contabilização” e, portanto, demonstrado, no máximo, a falta de registro fiscal de entradas, caberia a aplicação do disposto no artigo 42, inciso XI, da Lei 7.014/96 “1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal”, tendo o CONSEF, tradicionalmente, solidificado tal jurisprudência no sentido de não se admitir a aplicação da presunção sobre “mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”, quando tais mercadorias são “preponderantes” na movimentação, a aplicação da presunção é vedada.

Quando “não preponderantes”, se aplica a regra da “proporcionalidade”, prevista na Instrução Normativa 56/2007, tudo em consonância com os julgados contidos nos Acórdãos CJF 0159-12/07, CJF 0429-11/06, CJF 0125-12/12 e CJF 0355-11/11 cujas Ementas reproduz.

Por insegurança na determinação da infração, inaplicabilidade do enquadramento legal apontado e consequente cerceamento do direito de defesa, pede a nulidade da autuação, ou que, no máximo, seja aplicada a multa tratada no artigo 42, inciso XI, da Lei 7.014/96, e mesmo que as questões prejudiciais acima pudessem ser superadas, haveria que se observar, em relação ao exercício de 2012, a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos fatos geradores, presumidos até 31/10/12, eis que a Autuada foi intimada do lançamento dia 31/10/15, cinco anos depois da suposta ocorrência dos mesmos.

Menciona que a acusação da fiscalização de que as operações de vendas nos meses de 2012, detalhadas nas planilhas que instrumentalizam o referido Auto de Infração (ausentes aquelas já referidas acima), teriam sido realizadas supostamente sem o devido recolhimento do ICMS Normal e ST, por omissão de entrada no estoque, lhe autorizando, por conta disto, exigir o complemento desse imposto e, por consequência, ao pagamento da multa pelo descumprimento da obrigação principal e acessória, não merece acolhida, porquanto os fatos pretéritos, senão boa parte deles foram alcançados pela decadência tributária prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

Anota que o reconhecimento pelo Fisco Estadual da incidência de tal dispositivo legal, não pode ser afastada por um mero juízo de conveniência, impondo-lhe, por respeito à Lei e às decisões dos tribunais superiores, resignar-se à ocorrência da decadência do tributo lançado por homologação. Nesse citado dispositivo legal, o termo *a quo* da decadência se dá a partir do fato gerador. Todavia, pelo Auto de Infração, a Fazenda Estadual da Bahia pretende aplicar, veladamente, as disposições do artigo 173, inciso I, do mesmo Código Tributário, em que o termo *a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, tenha o Fisco conhecimento ou não, real ou presumido, do termo inicial do fato gerador, a inércia acarreta a perda do direito do Estado em constituir o crédito tributário.

Frisa que se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, pois o Fisco tem conhecimento da ocorrência do fato gerador e se recebeu o dinheiro do contribuinte ou do responsável tributário, por certo está informado sobre a ocorrência do fato gerador e tem como analisar se o pagamento está ou não adequado, inclusive por dever de ofício. No caso em tela, em que pese sequer existir base legal para a “presunção” da ocorrência do fato gerador, o Auto de Infração indica a adoção de uma vertente do “arbitramento da base de cálculo”, apenas para a definição da “data da ocorrência do fato gerador”. Tal procedimento, segregado do roteiro que não foi seguido (arbitramento da base de cálculo), não ampara a “data de ocorrência” lançada na autuação e, mesmo que o fizesse, a decadência não seria afastada.

Aduz que em se tratando de auditoria de estoques de 2012 cujos dados das entradas e saídas são levantados mensalmente (pois assim os escritura, sendo o imposto apurado), não se pode dizer que a “omissão”, ainda que comprovada, estaria concentrada no mês de dezembro. No referido mês, apenas os estoques são identificados, mesmo assim com sujeição de lançamento do Livro de Registro de Inventário (LRI) no prazo regulamentar (início de exercício seguinte). Nesse contexto, entende sequer se pode adotar a data da ocorrência como sendo 31/12/12, por ausência de fundamentação legal.

Rememora o disposto no artigo 39, § 2º, do RPAF/99 (na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado), se aplica em seu benefício e apenas para efeito da incidência de acréscimos legais, não se reportando a fato gerador e não pode ser interpretado de forma isolada. A presunção de “omissão de receita” é sobre “operações anteriormente realizadas”, o que significa dizer que tais fatos, presumidos, foram anteriores a 31/12/12 e se reportam a todo o exercício. No máximo, e ainda em seu detrimento, haveria que se admitir uma apuração proporcional aos meses auditados (13 meses), eis que seu estoque inicial se reporta a 31/12/2011 e suas compras e vendas são realizadas durante o ano inteiro.

Qualquer fato, ocorrido até o dia 31/10/12, encontra-se atingido pela decadência do direito de constituição do crédito fiscal, pontua. E como não existe base legal para se afirmar que os fatos geradores, no presente caso, ocorreram, apenas, no dia 31 de dezembro (ou nos meses de novembro e dezembro), pois espelham a movimentação, mensal, de dezembro de 2011 (estoques) e de todo o exercício de 2012, sequer se pode validar a data lançada no lançamento como sendo “da ocorrência”.

Acrescenta que a presente cobrança, espelhada na presunção de ocorrência de operações anteriores sem emissão de documento fiscal e, conseqüentemente, sem tributação, implica no reconhecimento de que os fatos teriam ocorrido de “forma anterior”, assim sendo, no mínimo, antes de dezembro de 2012. Assim, a própria tentativa de configuração da infração conduz à materialização da decadência.

No mérito, assevera se encontrar prejudicada, notadamente no que concerne aos itens relacionados à auditoria de estoque, conforme as questões já pontuadas. Por isso mesmo, de logo protesta pela posterior juntada de documentos e demonstrativos, aventando também a hipótese de reabertura do prazo de defesa. No momento, no que tange aos itens 02 a 04, o que é possível afirmar é que não incidiu em erros na aplicação de alíquotas, de bases de cálculo ou cargas tributárias. Aliás, os itens 02 e 04, somados, parecem causar “bis in idem”, em relação ao item 03 ($R\$ 19.810,97 \times R\$ 19.811,82 =$ diferença de $R\$ 0,85$), cujos demonstrativos não indicam as notas fiscais e, para o item 03 são indicadas datas de ocorrências repetidas, relativos que são, todos, ao exercício de 2013. Tais itens devem ser revisados, a fim de que a dupla incidência.

Garante que tentará identificar a real motivação das cobranças e levará provas materiais da improcedência das mesmas exigências.

No que se refere aos itens 05 a 07, assegura que as razões já esplanadas nas questões prejudiciais impedem, no momento, a apresentação da conferência da auditoria. Entretanto, estando tais itens ligados de forma dependente, ficam expressamente impugnados os resultados apresentados no Auto de Infração, devendo ser realizada completa revisão por agente estranho ao feito, do levantamento quantitativo. Além disso, se ultrapassadas as preliminares e uma vez restabelecido o prazo de defesa, pede pela juntada de provas.

Ante o exposto, protestando pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a posterior juntada de demonstrações e documentos e a revisão acima fundamentada, requer, ao final, o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente, ou no máximo procedente em parte, eis que os itens 01 e 08 ficam reconhecidos.

Em 28 de dezembro de 2017 foi protocolado requerimento do contribuinte autuado, no sentido de realizar o pagamento das parcelas reconhecidas como devidas na autuação (fls. 278 a 288).

Informação fiscal prestada pelas autuantes às fls. 305 a 308 confirma o procedimento fiscal na sua totalidade pelas razões de fato e de direito que apresentam.

Quanto a nulidade de itens solicitada, esclarecem se tratar das Infrações 05, 06 e 07 do lançamento, na tentativa de descaracterizar o procedimento fiscal adotado, no intuito apenas e tão somente, de procrastinar o feito, pois sequer se preocupou de verificar, analisar e entender os demonstrativos relacionados com as infrações apuradas e que constam em mídia CD, contendo na íntegra todos os demonstrativos apensos por amostragem, em razão de economia processual, como também para facilitar as análises do Autuado.

Informam a existência nos autos dos recibos discriminando os relatórios constantes dos levantamentos efetivados, entregues ao autuado, conforme consta na Intimação por Aviso de Recebimento, já que o contribuinte se encontra situado no município de Irecê, Bahia, constante nas fls. 210, quando da entrega da cópia de sua mídia.

Registram que a impugnante não tem outra intenção a não ser retardar o pagamento deste Auto de Infração, pois argumentar cerceamento de direito de defesa é no mínimo, segundo entendem, não ter aberto as planilhas, que são partes integrantes e inseparáveis deste procedimento fiscal.

Refutam o argumento de que “as planilhas ofertadas não demonstram a apuração das supostas diferenças”, diante do fato de que todos os relatórios demonstram as quantidades das omissões encontradas, e chamam a atenção para o relatório intitulado OMISSÃO DE ENTRADA/SAÍDA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES- LISTA GERAL DAS OMISSÕES, que contém todos os dados, ou seja, o código, a unidade utilizada, a descrição, o

estoque inicial, as entradas, as saídas, o estoque final, a quantidade da omissão, o preço médio e a Base de Cálculo do ICMS de cada mercadoria auditada.

Da mesma maneira, pontuam que a equação requerida nas razões de defesa está mais do que demonstrada nos relatórios constantes deste lançamento, e questionam se não há um representante legal em Salvador por que não se preocupou em verificar e saber sobre os documentos que acompanharam a intimação enviada por AR? Com ela seguiu também, a mídia, o recibo discriminando todos os relatórios constantes dela, e que ele se ressentiu da ausência, argumentando que desse modo comprovaria a sua acessibilidade ao meio magnético, questionam.

Falam em confissão de que a intenção do impetrante é retardar o pagamento deste Auto de Infração, porque questionar o tipo de arquivo em que foram gerados envolvem os demonstrativos utilizados pela SEFAZ, seria descabido, demonstrando desconhecimento acerca da economia processual.

Explicam que se transformar o formato de um arquivo é um grande problema, poderia ter a empresa solicitado que os mandasse em outro formato, pois durante todo o período de execução dos trabalhos fiscais mantiveram contato, não só telefônico como também através de e-mail, conforme cópias diversas de várias comunicações apensadas, inclusive a que remarcaram a data para a assinatura do Auto de Infração em tela, à fl. 09.

Em relação à insurgência contra a lista de omissões de entrada do exercício de 2014, questionando sobre o regime a que estão submetidas às mercadorias se normal ou da substituição tributária, dizem que o Levantamento Quantitativo de Estoques leva em consideração as quantidades de mercadorias comercializadas, pouco importando seu regime, a não ser que do resultado ocorra omissão de alguma mercadoria da substituição tributária, como foi o caso. Ressaltam que as mercadorias sujeitas a substituição tributária não são preponderantes no estoque analisado.

Apontam que a defesa distorce o entendimento do artigo 6º do Regulamento, que se aplica a um estoque de exercício aberto ou ao trânsito de mercadorias, como se fosse possível estender tal posição para uma auditoria de exercício fechado, bem como notam que em momento algum apresenta fato novo para o convencimento contrário.

Reforçam que há que se falar mesmo de presunção de omissão de receita, pois a falta do recolhimento do ICMS apontada na Infração 05 presume que não foram contabilizadas entradas de mercadorias adquiridas com pagamentos de vendas anteriores às aquisições e que essas vendas também não foram contabilizadas, ao passo que as decisões colacionadas se referem a julgamentos pretéritos.

Da mesma forma, refutam as decisões trazidas que dizem respeito à proporcionalidade dos regimes tributários, inclusive apresentando acórdãos do CONSEF referentes a contribuintes do ramo de combustíveis, mercadorias essas essencialmente da ST e, que fogem totalmente da atividade econômica da Autuada, (vide fls. 218 e 219). Então, fica claro ser o regime da empresa correspondente a de mercadorias do regime normal do ICMS, portanto cabível a indicação e a aplicação da presunção legal.

Quanto à questão da decadência trazida na contestação, dizem não lhes caber comentar em razão da atividade ser vinculada.

No mérito demonstram estranheza em razão de constarem nos autos todos os elementos necessários para sua análise, não ter apresentado nenhum fato novo que contrariasse a ação fiscal, sendo tão verdadeira tal conclusão que de relação às infrações 02 e 03 atribui um possível engano nos cálculos apresentados, sem, contudo, contrariar o fato, ou demonstrar outros.

Concluem reiterando o procedimento, por entenderem legal em sua inteireza ao tempo em que reafirmam e comprovam que o trabalho foi executado obedecendo todas as exigências normativas, ou seja, a identificação do fato gerador, o montando exigido, os documentos envolvidos, o enquadramento legal e a indicação da penalidade a ser aplicada. Portanto, os

argumentos apresentados pela Impugnante pedindo pela nulidade não guardam a menor ressonância, não procedem, vez que todos os elementos necessários estão presentes na autuação.

Finalizam pedindo pela a manutenção total das Infrações, por ser de inteira justiça.

Constam às fls. 312 e 313 extratos de pagamento dos valores reconhecidos na autuação pelo sujeito passivo.

Devidamente instruído, o feito foi pautado para julgamento, oportunidade na qual, na sessão do dia 27 de setembro de 2018, tendo em vista o argumento da defesa de que lhe fosse entregue a mídia contendo todos os arquivos que embasaram a autuação, uma vez que aquela recebida não os tinha em sua totalidade, o que ensejou a retirada de pauta do processo, com a determinação do relator de que a mídia contendo os arquivos que serviram à fiscalização fosse novamente entregue, e devidamente aberta na presença de representante da empresa, com reabertura do prazo de defesa.

O advogado da autuada, em 16 de outubro de 2018, na forma do documento de fls. 317 recebeu a mídia mencionada, tendo em 14 de dezembro de 2018 se manifestado (fls. 320 a 367), renovando o pedido de que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa ao feito.

Registra que a reabertura de prazo de deu em decorrência da falta de certeza quanto à entrega, em 31/10/2017, data da primeira intimação, da integralidade dos demonstrativos correspondentes aos itens 05 a 07 do lançamento, o que o faz, preliminarmente, reiterar o pedido de nulidade dos itens 05, 06 e 07, do lançamento, por insegurança na determinação da infração e consequente cerceamento do direito de defesa. Com efeito, em 16/10/18, recebeu CD-R contendo 32 arquivos, que seriam correspondentes a “todos os arquivos que embasaram o Auto de Infração”, conforme consta do Ofício nº 0368/18.

Indica que não identificou no referido CD-R o “Demonstrativo Geral, sintético, das omissões”, referente a 2014, ou seja, a demonstração da apuração da fórmula do CMV (“Estoque Inicial + Entradas - Estoque Final”; que por sua vez deve ser adotada para que sejam reveladas as “saídas reais” e, eventualmente, “saídas omitidas), o que prejudicou o exercício do direito de defesa (tendo elaborado tal demonstração, conforme adianta se verá). Nesse sentido, pede que o CD-R contido no processo seja conferido, sendo decretada a nulidade do lançamento, ao menos em relação a 2014, caso o referido demonstrativo realmente ali não se encontre. Caso tal planilha esteja contida no CD-R copiado e fornecido à Autuada, para evitar polêmicas e, em especial, valorizando a conduta do Julgador, de logo renuncia ao ponto ora suscitado.

Outra motivação para a nulidade se reporta aos itens 06 e 07. Nesse caso a acusação, conforme fundamentação legal registrada no lançamento é de que a empresa teria responsabilidade sobre mercadorias que teria em sua posse, sem documentação fiscal, mencionando a previsão do artigo 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, em relação ao qual estão submissos o RICMS e a Portaria 445/98 transcritos.

Percebe que em se tratando de “exercício fechado”, quando não é possível admitir que as mercadorias estivessem “estocadas”, a redação da acusação indica ocorrência diversa, qual seja, de “aquisições de mercadoria sem documentação fiscal”. E por último, tudo desagua na “presunção de omissão de receita”, como, aliás, expressamente revela a redação do item 05 (do qual foram segregados os itens 06 e 07). Como a auditoria, depois do “fatiamento”, só alcançou produtos sujeitos ao regime de substituição, a presunção seria de que vendas anteriores, dos mesmos produtos, sustentariam as “aquisições não registradas”. Ocorre que, na ausência de prova em contrário, tais vendas seriam não tributadas, justamente em razão da substituição tributária. O que se conclui é que, em se tratando de produtos sujeitos ao aludido regime de substituição, não se aplica a presunção de “omissão de saídas/receita”. Nesse caso apenas o “flagrante da aquisição sem NF” ou a “apreensão das mercadorias estocadas”, sustentariam a cobrança.

De igual forma, reitera todo o conteúdo da defesa apresentada, destacando que a própria redução admitida pelas autuantes demonstra a subsistência das alegações (além da isenção das mesmas). Com relação aos argumentos, pertinentes ao artigo 6º, da Lei 7.014/96 (e não do RICMS, como disseram agora as autuantes), ficam renovadas, ficando ressaltado que foram as mesmas que indicaram tal dispositivo no lançamento, como suporte para a autuação.

Assim, com relação aos itens 06 e 07, foram as Autuantes que disseram, então, na fundamentação legal registrada no Auto de Infração, que a autuada teria responsabilidade sobre mercadorias que teria em sua posse, sem documentação fiscal, pois assim prevê o diploma legal, em relação ao qual estão submissos o RICMS e a Portaria 445/98, transcrevendo novamente tal dispositivo.

Anota que o erro, como visto, se encontra justamente no enquadramento legal, pois no caso em tela se trata de “exercício fechado”. No caso, como a auditoria, depois do “fatiamento”, só alcançou produtos sujeitos ao regime de substituição, a presunção seria de que vendas anteriores, dos mesmos produtos, sustentariam as “aquisições não registradas”. Ocorre que, na ausência de prova em contrário, tais vendas seriam não tributadas, justamente em razão da substituição tributária, como já decidido pelo CONSEF, a saber: Acórdãos JJF 0216-04/16, CJF 0337-11/09, 0240-02/11, CJF 0429-11/06.

Ainda quanto à nulidade, há que ser reconhecida, sustenta e argumenta, por total insegurança na determinação da infração e, conseqüentemente, na apuração da base de cálculo, sendo tais vícios decorrentes da inadequação do roteiro de auditoria utilizado, ou seja, da impossibilidade de se presumir o fato gerador do ICMS, valendo as citações ao artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, ressaltando que o caso concreto se enquadraria no inciso IV (entradas de mercadorias ou bens não registradas); e que a Portaria 445/98, demonstra que “o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento”, sem distinguir mercadorias sujeitas ao regime normal de apuração ou ao regime de substituição tributária.

Percebe que a exigência seria “embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais”, ao ponto em que questiona qual seria, entretanto, a fundamentação para a aplicação de tal “preceito”, no caso concreto, na medida em que todas as operações realizadas pela autuada (em relação aos itens 06 e 07) não mais se encontram na cadeia de tributação, e no caso, a situação é como se só comercializasse com mercadorias isentas, reforça.

Nesta lógica, frisa que suas “operações anteriores”, que teriam sido realizadas sem a emissão de notas fiscais e gerado o recurso para suportar as compras cuja contabilização foi omitida, não estariam sujeitas a incidência do ICMS, o mesmo ocorrendo com as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo que, na hipótese tratada na autuação, a única forma de se atribuir a “responsabilidade solidária à Autuada”, seria provar a existência de um conluio entre o fornecedor e o comprador (Autuada), atestando assim que vendas realizadas pelo primeiro não foram objeto da devida substituição. Se exige como já dito, “flagrante de trânsito ou armazenamento”, sem Nota Fiscal.

Sustenta que inexistindo tais provas, a constatação serve apenas como um indício de irregularidade. Nesse caso, o destaca a impossibilidade de compra e venda de móveis e eletrodomésticos sem documentação fiscal (notadamente em razão da garantia de fábrica), haveria que se adotarem outros roteiros de apuração, notadamente com o desiderato de provar a ausência de contabilização (registro contábil das operações) e não apenas de registro fiscal. Destaque-se que a “auditoria de estoques”, constatando omissões de entradas, apenas indica ausência de registro fiscal, até porque nenhuma investigação contábil é realizada.

Na sua visão, ausente a comprovação da “falta de contabilização” e, portanto, demonstrado, no máximo, a falta de registro fiscal de entradas, caberia a aplicação do disposto no artigo 42, inciso XI, da Lei 7.014/96 – “1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido

registro na escrita fiscal”, mencionando que no CONSEF, tradicionalmente, a jurisprudência foi solidificada no sentido de não se admitir a aplicação da presunção sobre “mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”, quando tais mercadorias são “preponderantes” na movimentação, a aplicação da presunção é vedada.

Fala que, quando “não preponderantes”, se aplica a regra da “proporcionalidade”, prevista na Instrução Normativa 56/2007, mencionando e copiando as Ementas dos Acórdãos CJF 0159-12/07, CJF 0429-11/06, CJF 0125-12/12 e CJF 0355-11/11 que amparariam tal entendimento.

Solicita, por insegurança na determinação da infração, inaplicabilidade do enquadramento legal apontado e consequente cerceamento do direito de defesa, a nulidade da autuação, ou que, no máximo, seja aplicada a multa tratada no artigo 42, inciso XI, da Lei 7.014/96.

No mérito, apenas se reportando aos itens 05, 06 e 07, que se encontram ligados, ratifica a informação de que o estabelecimento autuado começou a operar em novembro de 2012. Assim, é possível validar a informação, ora prestada, no sentido de que os estoques finais de 2012 foram registrados de maneira equivocada. Com relação aos estoques iniciais, seriam “zero”, em razão da data de início das atividades.

Os estoques finais, portanto, representariam a diferença entre as entradas e as saídas, ocorridas entre novembro e dezembro. Assim, feitas as justificadas correções nas quantidades dos estoques finais de 2012, os resultados ficam alterados, conforme planilhas já anexadas à defesa. Apenas para 2013 não existem divergências de dados (entradas e saídas), estando a diferença, tão somente, nas quantidades equivocadamente inventariadas a partir de 31/12/2012. Outro erro, atinente ao item 05, foi o indevido acréscimo de MVA.

Indica ter apresentado CD-R contendo demonstrações sintéticas das apurações, em dois formatos: com e sem a retificação dos estoques, entendendo que a mesma deve ser feita, considerando a conclusão lógica (e matemática) de que as quantidades finais devem refletir as diferenças entre as entradas e as saídas. Tais planilhas servem também, caso as questões prejudiciais sejam ultrapassadas, para sustentar o pedido de revisão total dos itens 05 a 07, o que fica expressamente formulado, já que não tem a mínima condição de conferir tudo novamente em apenas dez dias.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a posterior juntada de demonstrações e documentos e a revisão acima fundamentada, requerendo, ao final, que os itens contestados do Auto de Infração sejam julgados nulos ou improcedentes, ou no máximo procedentes em parte, nos valores reconhecidos e deduzido o exercício de 2012, atingido pela decadência.

Retornando mais uma vez para as autuantes, estas (fls. 587 e 588), assinalam ter procedido a revisão do levantamento fiscal, em face dos novos arquivos EFD apresentados, considerando, inclusive, os novos valores de inventários.

Apontam que os valores dos débitos dos exercícios de 2012 e 2014 foram reduzidos significativamente, conforme demonstrado à fl. 494, com referência às infrações 05, 06 e 07, objeto de impugnação.

Ressaltam que apesar disso, a empresa autuada continua com as mesmas alegações, arguindo nulidade, em face da cobrança de omissão de entradas de produtos da substituição tributária, juntando, inclusive, Acórdãos que dizem respeito a estabelecimentos dos ramos de combustíveis e veículos, cujos produtos comercializados são todos enquadrados na substituição tributária, o que não é o caso da empresa fiscalizada, que comercializa móveis e eletrodomésticos, com poucos produtos alcançados pela substituição tributária, motivo pelo qual entendem que a tese apresentada não se sustenta no caso do estabelecimento.

Por tais razões, reafirmam o procedimento fiscal, de acordo com os novos valores constantes da informação fiscal inicial, cujos demonstrativos se encontram às fls. 496 a 570.

Na assentada do julgamento, a defesa em sede de sustentação oral apresentou os documentos de fls. 599 a 602 nos quais comprova o reconhecimento e recolhimento, via parcelamento, dos valores de imposto indicados na informação fiscal de fls. 493 a 495, para s infrações 05, 06 e 07.

VOTO

O presente lançamento constitui-se em oito infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação, ainda que parcial por parte da empresa autuada.

Observo que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade, tendo a empresa autuada tomado conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Ainda assim, existem várias questões preliminares a serem enfrentadas, sendo a primeira delas relativa a existência de insegurança na determinação das infrações, especialmente as de número 05, 06 e 07, e conseqüente cerceamento do direito de defesa, diante de seu entendimento de que as planilhas apresentadas à autuada para o exercício do direito de defesa não demonstram a apuração das supostas diferenças apontadas no lançamento, bem como não revelariam a equação aplicável ao levantamento quantitativo realizado.

A este respeito, esclareço que a mídia de fl. 14 contém os demonstrativos elaborados pelas autuantes, onde, em formato PDF se encontram os demonstrativos elaborados, se destacando aquele denominado “Omissão de entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques (Entradas de mercadorias tributadas maiores que a de saídas) - Lista de omissões de entrada”, na qual se discrimina as mercadorias, com suas respectivas unidades, situação tributária, quantidades apuradas como omitidas, valor de base de cálculo, inclusive quando reduzida, alíquota aplicada e imposto devido.

Ali, por exemplo, pode se observar que em relação a mercadoria “conjunto Divilux”, de código 0000000001613 consta a indicação de ser a mesma sujeita a tributação normal, sendo omitidas as entradas de dez unidades, no valor unitário de R\$851,75, sem redução de base de cálculo, e aplicada a alíquota de 17% sobre R\$8.517,50, correspondente a multiplicação do preço unitário apurado versus a quantidade omitida, resulta em imposto devido de R\$1.447,98.

O mesmo ocorre para as outras mercadorias tidas como omitidas, além das demais infrações lançadas no Auto de Infração.

Além disso, no lançamento, foram encartados os demonstrativos de fls. 35 a 186, ainda que impressos, e por amostragem, prática comum em trabalhos de auditoria, uma vez que importa é o conteúdo dos levantamentos, todos entregues à empresa, mediante recibo em mídia.

Tal recibo de entrega do mencionado CD ao sujeito passivo foi realizado, de acordo com o documento de fl. 188, que vem de encontro às afirmações contidas na impugnação a tal respeito, além do que, em sede de diligência, e para sanar qualquer eventual irregularidade na mídia entregue, foi feita nova entrega de todos os arquivos que embasaram o lançamento.

Da mesma maneira, a apresentação dos dados em formato PDF em nada prejudica o pleno exercício da defesa, muito menos o do contencioso, inexistindo, pois, neste aspecto, qualquer nulidade a tal respeito, bem como necessidade de reabertura de prazo para defesa, como pleiteado na peça apresentada, uma vez que foram seguidos os requisitos previstos no artigo 39 do RPAF/99, além do que o prazo de defesa foi reaberto, em sede de diligência, consoante já firmado acima.

Observo, ainda, que acorde alegação defensiva posta em sede de sustentação oral, de que a mídia recebida pela empresa e que conteria os demonstrativos da autuação se encontrava em branco, ensejou a realização de diligência, com o intuito de que fosse entregue nova mídia, com todos os

arquivos relativos aos demonstrativos elaborados pelas autuantes, com reabertura de prazo de defesa, o que sepulta qualquer alegação quanto a existência de cerceamento de defesa.

Ademais, conforme firmado no relatório anteriormente descrito, o sujeito passivo teve a oportunidade de apresentar novos arquivos eletrônicos de escrituração fiscal retificados, o que afasta qualquer argumento neste sentido, além do que todas as infrações foram devidamente enfrentadas nas manifestações encetadas pela defesa.

Quanto ao argumento de incorreção na menção do artigo da Lei que fundamentaria infração constante no lançamento, entendo lembrar a disposição contida no artigo 19 do RPAF/99, segundo a qual *“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”*, o que se apresenta a hipótese dos autos, até pelo fato do contribuinte, à vista da extensa argumentação em contrário, ter demonstrado de forma cabal entender perfeitamente o teor da acusação, e que tal equívoco em nada lhe prejudicou, ou cerceou seu direito de defesa, o que leva à sua rejeição.

De igual forma, não se há de falar em inadequação do roteiro de fiscalização aplicado, pelo fato da empresa autuada comercializar móveis e eletrodomésticos, sendo, aliás, este um dos roteiros fiscais sugeridos quando da determinação de realização de trabalhos de fiscalização em estabelecimentos com tal atividade comercial.

Em relação à arguição de decadência, é de bom alvitre se esclarecer entender a empresa autuada que a situação que gerou o lançamento ora analisado se encontra no artigo 150, §4º do CTN, o que levaria a uma contagem de tempo na qual a seu ver estaria presente a decadência, ainda que parcial, o que, com a devida vênia, discordo.

E justifico. A decadência é forma de extinção do crédito tributário, prevista no artigo 156, inciso V, do CTN. Já o conceito de crédito tributário é, em síntese, a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança, estando regulada pelo artigo 173 do multi mencionado Código, o qual estabelece:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”;

A doutrina, aqui representada por Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1998, p. 382), entende que *“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois feito o lançamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio). O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade administrativa realizar quando constate omissão ou inexistência do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo”*.

Ao seu turno, Marcos Freitas Gouveia (O lançamento no direito tributário brasileiro: a prescrição e a decadência nos tributos lançados por homologação. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1162, 6 set. 2006) nos fala em três possibilidades, em relação à aplicação ou não da decadência. Uma delas, como no presente caso, é quando o tributo não é declarado (ou é declarado a menor) e não é pago, naturalmente que não há declaração para constituir o crédito (integral ou parcialmente) nem pagamento para a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN. Dessa forma, aplica-se a regra de decadência do artigo 173, do Código, qual seja 05 anos a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Se nesse período a Administração lavrou o Auto de Infração, conta-se a partir dele (se não houver recurso) ou da decisão administrativa final (se houver recurso), o prazo de 05 anos de prescrição (artigo 174, do CTN).

Neste sentido, adoto o posicionamento do ilustre Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, o qual assim apreciou matéria idêntica, que resultou no Acórdão CJF 0037-11/16, acompanhado pelos seus pares à unanimidade:

“Em sua defesa, o Recorrente centra a tese de que houve a decadência dos fatos geradores, uma vez que, deve se afastar a aplicação do artigo 173, I do CTN, c/c o artigo 107-A do COTEB, tanto por este ter sido revogado pelo artigo 8º da Lei nº 13.199/14, quanto à necessidade de aplicação do artigo 150, §4º do CTN, devido à apuração mensal do imposto.

Pois bem. Ab initio, cura ressaltar que a presente infração se consubstancia em um levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, conforme os critérios definidos na Portaria nº 445/98. Logo, a apuração é realizada contabilizando o estoque inicial do período (1º de janeiro de 2009) e o estoque final do período (31 de dezembro de 2009). Assim, entendo que o fato gerador do imposto só se consubstancia no último dia do exercício fechado, que no caso, foi 31 de dezembro de 2009.

Nesta trilha, não há como se protestar pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN para invocar a decadência, pois, mesmo se aplicado, não haverá a ocorrência a perda do direito de lançar, uma vez que, o lançamento se perfez em 16 de dezembro de 2014, dentro do prazo de 05 anos após o fato gerador do imposto.

Lembro que o registro de inventário do Contribuinte foi apurado anualmente, o que impossibilita a apuração mensal das omissões apontadas no presente Auto de Infração.

Portanto, não há como dar guarida à tese recursal quanto à ocorrência de decadência ou a possibilidade de apuração mensal das omissões”.

Da mesma forma, assim tem se manifestado o Conselho de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), ao enunciar a Súmula CARF 101: *“Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

Igual o entendimento exarado pelo Poder Judiciário, inclusive menciono como exemplo, a decisão relativa ao Recurso Especial 973.733/SC, no qual o STJ consagrou a aplicação do artigo 173, inciso I do CTN em casos semelhantes ao presente.

E mais: Editou a Súmula nº 555, aprovada por aquele Tribunal e publicada no Diário da Justiça de 15 de dezembro de 2015, com o seguinte enunciado:

“Súmula 555. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Logo, sendo o fato omissivo do pagamento do imposto nas infrações 05, 06 e 07 verificados em 31 de dezembro de 2012, o prazo decadencial conta-se a partir de 01 de janeiro de 2013 encerrando-se em 31 de dezembro de 2017. Tendo o lançamento sido realizado em 25 de setembro de 2017, com regular ciência ao sujeito passivo em 31 de outubro de 2017 na forma do documento de fl. 211, e não em 16/10/2018, como sustenta a defesa, inexistente qualquer sinal de decadência, uma vez que no caso presente não tenha ocorrido antecipação de pagamento do imposto, quer de forma correta, quer a menor.

Da mesma forma a infração 08, que trata de falta de recolhimento do imposto, também não está alcançada pela decadência, ao passo que as ocorrências de recolhimento a menos no pagamento do imposto lançadas, o foram a partir de janeiro de 2013, não havendo que se falar em decadência, da mesma forma.

Diante do argumento de ser imprecisa a data da ocorrência das omissões, na ótica do sujeito passivo, é de bom alvitre se destacar que em tal tipo de auditoria, as mercadorias, seus tipos, quantidades e valores são devidamente identificados, porém quando ocorreram as omissões, não se pode identificar, sendo possível terem acontecido no início do exercício, ou no seu último dia,

motivo pelo qual o legislador, agindo com sabedoria, determinou que o fato gerador seria previsto no último dia do exercício analisado, o que inegavelmente beneficia o contribuinte, descabendo, pois, tal arguição, até pelo fato de que as omissões anteriores, poderiam ter ocorrido até no mesmo momento das omissões verificadas.

Além disso, como se trata de presunção legal é uma das poucas hipóteses em direito em que se inverte o ônus da prova, vez que caberia à empresa autuada comprovar a inocorrência dos fatos narrados na autuação, o que não ocorreu.

Da mesma maneira, tendo o contribuinte comercializado tanto mercadorias tributadas, como mercadorias cujo ciclo de tributação se encontra encerrado pela incidência de substituição tributária, não se há de falar em desobediência ao conteúdo da Portaria 445/98 ou a não aplicação da proporcionalidade, vez que foi atendido o requisito contido no inciso II do artigo 7º, sendo, no caso das mercadorias sujeitas à substituição tributária apurado o imposto na forma prevista no seu artigo 10º, não havendo qualquer previsão para a aplicação da proporcionalidade no presente caso.

Assim, incabível a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, como requer a autuada, uma vez que o requisito ali previsto (artigo 11) é o de que *“feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis, caso o sujeito passivo venha a elidir a presunção por qualquer meio de prova, prevalecerá a autuação relativamente ao descumprimento de obrigação acessória, pela falta de registro de documentos relativos a entrada de mercadorias no estabelecimento, caso haja nos autos elementos capazes de caracterizar esse cometimento”*, (grifei), o que não ocorreu em momento algum do feito, não tendo o contribuinte trazido à colação qualquer argumento ou documento contrário ao mérito do lançamento, até o presente momento.

Da mesma maneira, inaplicável o teor da Instrução Normativa 56/07, uma vez que a mesma determina em seus itens 1 e 2:

“1. Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.

Da leitura de tais dispositivos se verifica que em primeiro lugar, na redação posta *“o preposto fiscal poderá”*, o que não torna obrigatório o que a defesa chama de “fatiamento”; em segundo lugar, as operações habituais da empresa autuada não se “apresentam integralmente como isentas, não tributáveis e/ou sujeitas a substituição tributária”, vez que no caso em análise, as operações praticadas pela empresa se apresentam majoritariamente como de mercadorias sujeitas a tributação normal.

Por último, há de se considerar que ainda existindo conflito entre a Portaria 448/98 e a Instrução Normativa 56/07, o que não é o caso, haveria de prevalecer, pelo princípio da hierarquia das normas, o disposto na Portaria, que nada mais é do que é o instrumento pelo qual autoridade em virtude de competência regimental ou delegada, estabelece instruções e procedimentos gerais necessários à execução de leis, decretos e regulamentos, e praticam outros atos de sua competência. Os efeitos de uma portaria podem se estender para além do próprio órgão. Já a Instrução Normativa é ato normativo expedido por uma autoridade a seus subordinados, com base em competência estabelecida ou delegada, no sentido de disciplinar a execução de lei, decreto ou regulamento, sem, no entanto, transpor ou inovar em relação à norma que

complementa, e visa orientar órgãos setoriais, seccionais ou unidades descentralizadas, ou seja, possui menor alcance que aquele outro.

Em sentido contrário ao argumento defensivo, as infrações 05, 06 e 07 analisadas conjuntamente demonstram que houve separação da cobrança das mercadorias submetidas ao regime normal de tributação (infração 05), daquelas submetidas à substituição tributária (infrações 06 e 07), demonstrando estar correto o procedimento adotado pela fiscalização, não havendo que se aventar a possibilidade de aplicação da proporcionalidade, tendo em vista a perfeita indicação das mercadorias, em suas espécies, tipos, quantidades, e situação tributária.

Quanto à pretendida revisão do levantamento realizado, formulado na peça defensiva, especialmente em relação às infrações 05, 06 e 07, nego o mesmo, como solicitado na peça mencionada, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores, diante de seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa formulada, limitando-se a arguir ter sido prejudicado na sua defesa, quando todos os elementos necessários e suficientes para tal, a saber, livros e documentos fiscais, se encontram em poder do autuado.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão do TRF-3 no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0006443-83.2016.4.03.0000/SP 2016.03.00.006443-3/SP, 2ª Turma, tendo como relator o Desembargador Federal Cotrim Guimarães, datada de 18/10/2016, a qual possui a seguinte Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PRODUÇÃO DE PROVA. PERÍCIA CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. I – O indeferimento de realização de prova pericial, não configura, por si só, cerceamento do direito de defesa, nem tampouco violação às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, mormente havendo nos autos acervo documental, suficiente para o julgamento da demanda. II- A necessidade da produção de provas se justifica sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico. Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova”.

Nela, a prova pericial requerida não se demonstra necessária para a causa, e o deferimento de uma determinada prova depende de avaliação do julgador sobre o quadro probatório existente e sobre a necessidade dessa prova, inclusive previa o artigo 130 do antigo Código de Processo Civil de 1973 a possibilidade de indeferimento das diligências inúteis e protelatórias.

“A necessidade da produção de provas se justifica sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico”.

Em outro trecho da decisão, consta que *“por seu turno, justifica-se a necessidade da produção de provas sempre que exista um fato que escape do conhecimento do julgador e cuja aferição dependa de conhecimento especial, seja testemunhal, técnico ou científico.*

Assim, cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da mesma, eis que é o destinatário da prova.

No caso em tela, há que se considerar que a prova pericial requerida não se demonstra necessária para o deslinde da causa”.

Importante explicitar a existência de diversos precedentes do TRF-3 que enfatizam que cabe ao juiz, a quem compete a direção do processo, decidir sobre a conveniência ou não da perícia, uma vez que *“a valoração que se dará às provas a serem produzidas depende do livre convencimento motivado, não estando este Juízo adstrito ao laudo pericial a ser produzido (art. 436, do CPC/73)”.*

Da mesma maneira, pertinente a decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.

2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.

3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.

4. Agravo regimental desprovido.

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1

Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Julgamento: 12/05/2015

Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA

Publicação: DJe 18/05/2015”

Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea “a” e II, alínea “a” do RPAF/99, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.

Ademais, os livros fiscais disponibilizados para tal pelo sujeito passivo já foram examinados quando da realização dos trabalhos de auditoria pela fiscalização, de modo que o que seria feito, repetiria em metodologia o trabalho já executado, independentemente do fato de ter sido reaberto o prazo de defesa da empresa quando da entrega em um segundo momento, de mídia com todos os demonstrativos que suportaram a acusação fiscal, refizeram o lançamento a partir dos dados inseridos pelo contribuinte, alterando os valores das infrações, o que, de igual maneira, justifica o indeferimento do pleito.

No mérito, inicialmente o sujeito passivo concorda com os termos da autuação relativamente às infrações 01 e 08, as quais, por esta razão estão fora da lide e tidas como procedentes.

Já em relação às infrações 02, 03, 04, não tece qualquer consideração acerca das mesmas, além daquela de existência de “possível bis in idem”, pela semelhança dos valores apurados, observo que para a primeira delas (infração 02), o demonstrativo elaborado contém todos os dados necessários para o pleno entendimento da mesma, a saber: período, data, CFOP, número do documento, NCM, código, descrição dos produtos, valor do item e do desconto (se houver), base de cálculo e alíquota do imposto, valor do ICMS, valor da base de cálculo auditada, valor da redução de base de cálculo auditada, alíquota e imposto apurados pela auditoria e diferença, que veio a ser o valor lançado. Referido demonstrativo tomou por base notas fiscais, dizendo respeito a produtos como cafeteiras, batedeiras, cozinhas, depuradores, computadores, por exemplo.

As infrações 03 e 04 foram apuradas a partir dos cupons fiscais emitidos pela autuada, o que de plano, afasta a arguição de “possível bis in idem”, não havendo razão para que se indicassem, pois, quais as notas fiscais se referiam, justamente pelo fato de serem extraídas dos cupons fiscais emitidos pela empresa.

Indicam os demonstrativos, a data, o CFOP, o código dos produtos e respectivas descrições, os valores dos mesmos e dos descontos caso aplicados, a carga tributária informada (no caso igual a zero), o imposto indicado no documento emitido, o valor da base de cálculo e carga tributária apurada pela fiscalização, bem como o ICMS e a diferença apurada no lançamento.

Os produtos listados para tais infrações são televisores, ventiladores, DVDs, sofás, liquidificadores, fogões, camas, poltronas, bancadas, roupeiros, aparelhos de ar condicionado, telefones, notebooks, por exemplo, todos eles sujeitos à tributação, ainda que alguns deles possam vir a ter alíquotas inferiores a 17%, não tendo a empresa autuada fazendo incidir sobre as operações o ICMS devido, o que motivou a autuação, sendo os mesmos bastante claros e completos.

Quanto à observação de vários fatos geradores para mesmos períodos, esclareço que assim está em função de alíquotas diversas para as mercadorias comercializadas, tendo as autuantes apontado de forma separada, e para facilitar o entendimento as ocorrências por cada alíquota correspondente, o que faz com que em um mesmo mês, apareçam lançamentos a 7%, 12% e 17%.

Constatada a inexistência de sobreposição das infrações, e não tendo sido trazido aos autos quaisquer elementos de prova no sentido contrário da autuação, além de comprovadamente não ter ocorrido o *bis in idem*, as infrações 02, 03 e 04 são tidas como procedentes.

Para as às infrações 05, 06 e 07 decorrentes da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em primeiro lugar, não há que se falar em arbitramento de base de cálculo, vez que tal medida, prevista no artigo 148 do CTN deve ser aplicada “*quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial*” (grifos do relator), o que seguramente não foi a hipótese da autuação, realizada justamente com base nos livros escriturados e documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, sem que em momento algum se cogitasse acerca de sua imprestabilidade para a realização dos trabalhos de auditoria, a qual, foi realizada nos estritos termos previstos na legislação.

O que é importante diferenciar é que sendo as infrações decorrentes do levantamento quantitativo realizado se caracterizarem como presunção legal, tal fato não pode ser confundido com qualquer forma ou tipo de arbitramento, reitero, de acordo com os elementos contidos nos autos.

As mesmas, reitero, foram lançadas em função da realização de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, prevalecendo aquelas de maior valor monetário, qual seja, entradas.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Quanto à infração 05, foi lançada conforme determina o mesmo artigo 4º já anteriormente mencionado, em seu § 4º, que salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar (inciso IV) entradas de mercadorias ou bens não registrados, ou seja, ali se estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua conseqüente cobrança. E aqui vale tecer algumas breves considerações acerca da palavra “presume”, ou de forma mais brande, acerca da presunção em direito tributário.

É sabido é que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta.

Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

É pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova, cabendo excepcionalmente ao acusado provar que não procedeu conforme acusado, sendo indevida a imputação.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde se ressalte que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

A presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

A autuação se embasa em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente ocorreu em sede defensiva, tendo as autuantes procedido a revisão do lançamento, à vista das incorreções apontadas no lançamento pela empresa, de forma pontual e específica.

A presunção adotada como base para a autuação na infração 05 possui a necessária base legal, foi corretamente demonstrada à vista dos demonstrativos elaborados e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, diante do resultado do levantamento realizado, ao contrário, tendo sido a presunção refutada em parte pelas provas colacionadas ao feito pelo sujeito passivo, a infração teve seu valor modificado, diante do acatamento de tais elementos.

De todo modo, os livros fiscais devem refletir fielmente as movimentações de estoques que ocorrem no estabelecimento, inclusive o livro Registro de Inventário deve apontar com precisão quais os produtos que se encontram fisicamente no estabelecimento do contribuinte, disponíveis para comercialização.

Assim, acolho a revisão efetuada, julgando a infração 05 parcialmente procedente, remanescendo os seguintes valores: para 2012, R\$ 2.515,82, já em 2013, R\$ 16.694,31, e em 2014, R\$ 23.245,57, totalizando R\$ 42.455,70, sendo digno de registro que o resultado apontado para o exercício de 2013 não foi contestado.

De tal infração e os resultados nela apurados, decorrem e estão correlacionadas às infrações 06 e 07, em relação às quais, da mesma forma, tendo sido trazidos provas, fatos e argumentos devidamente levados em consideração pela pertinência, o que resultou em redução dos valores lançados, a qual acato, até pelo fato de o sujeito passivo, de forma objetiva trazer ou demonstrar qualquer inconformismo em relação aos valores, em decorrência de erro perpetrado pelas autuantes, razão pela qual, a exemplo da infração 05, as julgo procedentes em parte, acolhendo os ajustes realizados pelas autuantes ao curso da tramitação do feito, em sede de revisão do lançamento, resultando em R\$ 9.144,70, correspondente a parcelas de R\$231,06 (2012), R\$3.565,98 (2013) e R\$5.347,66 (2014), respectivamente, para a infração 06.

Ao seu turno, na infração 07, remanesce o montante de R\$3.848,01, resultante das parcelas de R\$34,81 (2012), R\$1.018,44 (2013) e R\$2.794,76 (2014).

O reconhecimento e recolhimento da parcela remanescente indicada na informação fiscal das autuantes, pela empresa autuada, encerra a lide quanto às mesmas, e convalida os resultados ali apontados.

Quanto à observação de aplicação de MVA invocado pelo contribuinte como se aplicado para a infração 05, em verdade, o mesmo se reporta à infração 07, na forma, inclusive, descrita na autuação pelas autuantes “...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”, creditando tal assertiva a equívoco da defesa.

Em relação ao pedido da defesa de juntada de provas, vejo o mesmo como desnecessário, tendo em vista o fato de que o RPAF/99 em seu artigo 123 prever em seus parágrafos § 5º que “a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, se refira a fato ou a direito superveniente e se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”, ao passo que no § 6º contém o comendo de que “a juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do parágrafo anterior”.

Além disso, tem sido prática recorrente neste Conselho, em atenção ao princípio da verdade material, o recebimento ainda que posterior à apresentação da defesa, de elementos e documentos que sirvam de meio de prova para o deslinde das matérias objeto de lançamentos, o que não ocorreu no presente caso, e que corrobora a desnecessidade de tal pleito.

Frente à preponderância da comercialização de produtos com tributação normal pelo ICMS, ou seja, pelo mecanismo débito x crédito, as decisões administrativas trazidas pela defesa não se enquadrariam, vez que, ou referentes a atividades em que a preponderância era em relação aos produtos submetidos à substituição tributária, ou a presunção decorreu do exame da conta caixa, hipótese diversa do presente Auto de Infração.

De igual forma, reforço mais uma vez, o pedido para que seja aplicada a multa tratada no artigo 42, inciso XI, da Lei 7.014/96, não pode ser acolhido, pelo fato de que tal imposição não pode simplesmente ser feita pelo julgador de maneira aleatória, uma vez que tal penalidade (por descumprimento de obrigação acessória) seria possível apenas e tão somente no caso de o Fisco, estando de posse das notas fiscais que não foram registradas na escrita fiscal do contribuinte, lançar o não registro das mesmas nos respectivos livros fiscais, situação diversa da presente, na qual as mercadorias adentraram no estabelecimento autuado, conforme apurado no levantamento realizado e devidamente indicada em sua quantidade, embora não se possa precisar nem quando, nem se entraram com notas fiscais que não foram registradas ou simplesmente as operações não foram acobertadas por notas fiscais, o que implica em lançamento de imposto por descumprimento de obrigação principal.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro

meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido.

Ainda assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Quanto às decisões deste Conselho trazidas pela autuada, esclareço que as mesmas não são vinculantes, diante do princípio do livre convencimento do julgador, além de que não se referem especificamente aos temas tratados no lançamento, motivo pelo qual não posso acolhê-las.

Frente a tais argumentos, julgo o lançamento procedente em parte, no valor de R\$ 114.406,98, assim discriminado:

Infração 01	R\$ 355,99
Infração 02	R\$ 11.907,77
Infração 03	R\$ 19.810,97
Infração 04	R\$ 7.904,05
Infração 05	R\$ 42.455,70
Infração 06	R\$ 9.144,70
Infração 07	R\$ 3.848,01
Infração 08	R\$ 18.979,79

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129712.0004/17-9** lavrado contra **CASAS FREIRE COMERCIAL DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimada o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$114.406,98**, acrescido das multas de 60% sobre R\$62.806,58, e de 100% sobre R\$51.600,40, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a”, “d”, e VII, alínea “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala de Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR