

PROCESSO	- A. I. Nº 269369.0007/19-0
RECORRENTE	- CONFECÇÕES E COMÉRCIO NACIONAL EIRELI
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0248-03/19
ORIGEM	- INFRAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/11/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0286-12/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DE IMPOSTO A MENOR. Infração comprovada, de acordo com o levantamento fiscal. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se num mesmo exercício diferenças tanto de entradas, como de saídas, através de levantamento quantitativo, mesmo após ajustes por índice de perdas e extravios determinada de ofício por esta Câmara, com base em legislação posterior à autuação, 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. Mantida a exigência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 132 a 154), interposto em face do Acórdão nº 0248-03/19 (fls. 118 a 125), em que se concluiu pela Procedência da autuação.

O presente Auto de Infração, lavrado e notificado ao sujeito passivo em 08/05/2019, (fl. 75), resultou na cobrança de ICMS no valor de R\$67.312,12, mais multas e acréscimos legais, sob a acusação de cometimento de duas infrações, com ocorrências indicadas ao longo dos exercícios de 2016 e 2017:

INFRAÇÃO 01 - 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. [...] Enquadramento Legal: Artigos 15, 16 e 16-A da Lei 7.014/96. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Total da infração: R\$5.972,56.

INFRAÇÃO 02 - 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Enquadramento legal: Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei 7.014/96 C/C art. 83, inciso I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inciso I da Portaria 445/98. Multa aplicada: Artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96. Total da infração: R\$61.339,56.

Em sessão de 14/11/2019, 3ª JJF rejeitou os argumentos de defesa, à unanimidade, consoante o voto condutor a seguir transcritos:

VOTO

O defendente alegou que a presente autuação é nula e/ou insubstancial, afirmando que a autoridade fazendária laborou em equívoco na análise dos documentos. Disse que a descrição fática da suposta infração é extremamente deficiente, e mesmo com os cálculos apresentados pela Fiscalização, a fundamentação do auto de infração permanece a mesma, portanto mantém-se a deficiência dos fundamentos apresentados.

Também alegou que a descrição dos fatos em cotejo com as provas carreadas aos autos, não permite inferir a

existência da infração, haja vista que as informações constantes no documento intitulado “DEMONSTRATIVO DE DÉBITO – FISCALIZAÇÃO ESTABELECIMENTO” se referem a documentos fiscais que se encontram devidamente registrados e recolhidos, conforme documentos que afirma ter anexado aos autos.

Apresentou o entendimento de que o Auto de Infração se limitou a mencionar o suposto descumprimento de obrigação, sem apresentar nem descrição dos fatos, nem dispositivos legais hábeis a caracterizar a infração nesse caso.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos magnéticos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

Atualmente, utiliza-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui os seguintes livros: i) Registro de Entradas; ii) Registro de Saídas; iii) Registro de Inventário; iv) Registro de Apuração do ICMS; v) documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma irregularidade, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa. No processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação, e não foi apresentada contestação específica quanto aos valores apurados pelo autuante.

Não foi constatado qualquer prejuízo ao defendente; a indicação das infrações e a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foram efetuadas de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada 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.

Entendo que os dispositivos da Lei 7.014/96, citados no enquadramento legal, guardam relação com o imposto apurado pelo autuante, conforme análise efetuada em relação ao mérito da autuação. Quanto ao Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, observo que a partir de abril de 2012 entrou em vigor o RICMS/2012, Decreto nº 13.780, de 16/03/2012, publicado no Diário Oficial do Estado de 17 e 18/03/2012. Nos dois Regulamentos está previsto o deferimento do ICMS de que trata o Auto de Infração.

Vale salientar, que não implica nulidade da autuação provável equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada 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.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessário realizar diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos

documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, não foi determinada diligência fiscal ou perícia.

No mérito, a Infração 01 trata de recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.

Conforme esclarecimentos do autuante, o item 12.5.1 do Anexo 1 do RICMS/BA relaciona baús, malas e maletas para viagem como mercadorias sujeitas a Substituição Tributária, o que envolve apenas produtos de NCM posição 4202.1 e 4202.9.

Informou que algumas das mercadorias com erro de alíquota relacionadas nesta infração estão na posição NCM 4202.2 e foram consideradas no ECF com alíquota zero, como se estivessem incluídas no regime de Substituição Tributária.

O autuado não apresentou qualquer elemento para contrapor o levantamento fiscal. Neste caso, não é razoável entender-se que o contribuinte pagou imposto incluindo nos seus cálculos as vendas de mercadorias por ele consideradas como da substituição tributária. O defendente deveria comprovar que recolheu o imposto correspondente aos valores oriundos de vendas dessas mercadorias não enquadradas na substituição tributária, o que não foi feito no presente PAF.

Portanto, é devido o pagamento do imposto relativo às mercadorias comercializadas, não enquadradas na substituição tributária. Exigência fiscal subsistente.

Infração 02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2017).

O defendente alegou que o autuante não se desincumbiu de demonstrar a efetiva entrada das mercadorias e aquisição de serviços, limitando-se a trazer aos autos, uma relação de supostos valores, produzida unilateralmente. Afirma que não há nos autos, sequer uma cópia de um documento fiscal que permita ao impugnante ou qualquer outra pessoa, inferir que os documentos listados na relação supracitada se referem a valores em que supostamente não foram devidamente recolhidos pela Impugnante.

Observo que na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

Nas razões de defesa não foi apresentado qualquer documento ou argumento para contrapor os dados numéricos do levantamento fiscal, que indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências, ou seja, mercadorias distintas e, portanto, contabilizadas separadamente.

Vale salientar que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, o autuado não providenciou a correção prévia, a sua escrituração e correspondente documentação fiscal.

No caso em exame, o débito apurado se refere ao exercício fiscalizado, e no caso de levantamento quantitativo de estoques, 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.

Acato as informações prestadas pelo autuante e concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

O autuado alegou que restou patente o aspecto imoral e confiscatório da multa aplicada, em flagrante violação aos basilares princípios de Direito Tributário, e ao entendimento uníssono de nossas Cortes de Justiça.

Disse que a multa exigida é muito superior a 100% (cem por cento) do valor do próprio tributo cobrado e pago integralmente.

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicados corretamente os percentuais de 60% e 100%, conforme estabelece o art. 42, incisos II, “a” e III, da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.

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

Intimado, o Sujeito Passivo ofereceu Recurso Voluntário em grande parte reiterativo das razões da defesa, aduzindo em síntese o que segue:

- a) preliminar de nulidade da Decisão *a quo*, por cerceamento do direito de defesa, aduzindo que o órgão julgador *a quo* “*se omitiu ao não veicular no decisum as razões de decidir, o que impõe a nulidade da decisão nesse tocante*”, isso por entender que os motivos fundados na dicção de que as provas carreadas aos autos são suficientes para formar o convencimento do julgador não conteria os motivos que levaram a tal conclusão;
- b) preliminar de nulidade do Auto de Infração, que aduz que “*a descrição fática da suposta infração praticada pela Recorrente é extremamente deficiente*”, e que não permitiria à Recorrente o exercício pleno do seu direito de defesa, gerando dúvidas até mesmo sobre em que consiste a infração, somando-se à ausência de provas no auto de infração;
- c) nulidade por não existir “*prova inequívoca*”, já que “*a presente autuação tem como substrato fático o suposto não recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS referente aos períodos constantes do auto de infração*”, o que se fundamenta em uma relação de “*supostos valores, produzida unilateralmente*”, e que nos autos não há “*sequer uma cópia de um documento fiscal que permita à Recorrente ou qualquer outra pessoa inferir que os documentos listados na relação supracitada se referem a valores em que supostamente não foram devidamente recolhidos pela Recorrente*”;
- d) que não houve qualquer ilícito por parte da Recorrente, e que a documentação apontada na defesa (Doc. 03, de documentos de recolhimento), extraídos diretamente do ambiente virtual da SEFAZ, demonstram que não houve infração e não foram apontados os “*reais dispositivos legais infringidos capazes de permitir a cobrança do ICMS*”, padecendo os autos de descrição fática e de dispositivos legais hábeis a caracterizar a infração nesses casos;
- e) que é irrefutável que houve pagamento de ICMS sobre operações, e requer que o Conselho determine a revisão do lançamento para excluir o tributo;
- f) que a multa aplicada tem caráter confiscatório, e para tanto tece longa dissertação a respeito do entendimento doutrinário (transcreve excertos de Sacha Calmon Navarro Coêlho, Sampaio Dória) e jurisprudencial (menciona excertos de julgados de Tribunais Estaduais e do Supremo Tribunal Federal) para concluir com o pleito de redução das multas, com esteio nos princípios constitucionais “*da vedação de confisco, da legalidade, proporcionalidade, razoabilidade, e moralidade*”.
- g) formula requerimento de intimação diretamente à Recorrente, postulando que se lhe oportunize o direito a sustentar oralmente em sede de sessão de julgamento.

Recebidos os autos, estes foram a mim distribuídos em 15/06/2020 e, por considerá-los instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que os incluísse em pauta de julgamento. Na sessão de 02/12/2020, esta Câmara houve por bem converter o feito em diligência para ajuste dos demonstrativos em razão das alterações na Portaria nº 445/98 em legislação subsequente ao lançamento, intimando-se o Recorrente a se manifestar.

Os ajustes foram promovidos, reduzindo-se o valor histórico da Infração 02 de R\$61.339,56 para R\$57.446,03, consoante relatório de Diligência Fiscal (fls. 165 a 167), sendo o Recorrente intimado para se manifestar (fls. 169 a 170), escoado *in albis* o prazo de manifestação (consoante termo de fls. 173).

Devolvidos os autos, trago-os, pois, a esta sessão de 23/09/2021, para apreciação por esta 2ª Câmara.

VOTO

O Recurso Voluntário é cabível e adequado (art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99), deduzido dentro do prazo do art. 171 do RPAF/99, por isso dele conheço.

O teor da defesa e do recurso, com efeito, traduzem a dicção de quem não compreendeu a acusação contida no Auto de Infração. Resta saber, se os autos evidenciam justo motivo para tal incompreensão, haja vista que impera em todo o ordenamento jurídico brasileiro o postulado hermenêutico de que ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando desconhecimento (art. 3º do Decreto Lei nº 4.657, de 04/09/1942 - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro).

Vejo aqui duas acusações: uma por recolhimento a menor - ou seja, não se afirma que o Sujeito Passivo não recolheu o imposto, mas que recolheu a menor - em razão de aplicar alíquota diversa (menor) que a prevista na legislação; e outra por omissão de saídas de mercadorias (constatada a partir da auditoria dos estoques da Recorrente), o que implica nos termos da legislação, a presunção de incidência do ICMS nas operações omitidas pelo sujeito passivo.

A primeira acusação implica que nos demonstrativos, que o Autuante aponte as operações com tributação inferior à exigível, para que o sujeito passivo possa defender-se apontando que aplicou a alíquota corretamente.

A segunda acusação implica que os demonstrativos apresentem os papéis de trabalho da auditoria dos estoques, com os dados das operações auditadas, a segregação das mercadorias por espécie, a evidência de disparidade no estoque, o cálculo do preço médio etc. - para que, a partir desses elementos, o sujeito passivo possa oferecer defesa, justificando as desconformidades de estoque, e mesmo possa criticar os parâmetros da auditoria.

Com a devida licença, esses elementos estão presentes nos autos, para ambas as acusações (fls. 06 a 76), tanto em meio físico, quanto em meio digital (CD com as mídias). O termo de intimação via Domicílio Tributário Eletrônico, faz expressa menção ao Auto de Infração e seus anexos (fl. 75).

Nesse sentido, afasto ambas as preliminares iniciais: tanto agiu corretamente o órgão *a quo*, ao afirmar que a prova das acusações se encontra suficientemente indicada nos autos, quanto agiu com acerto o próprio Autuante, ao coligir elementos suficientes à defesa do Recorrente.

Subsequentemente, o Recorrente afirma ter prova inequívoca de que recolheu ICMS nos períodos autuados.

Ora, esta não é a questão controvertida nos autos. Cabia ao Recorrente, no caso da Infração 01, provar ter aplicado a **alíquota correta** nas suas operações (análiticamente apontadas nos demonstrativos do Auto de Infração), e evidenciar o erro da Fiscalização; e também lhe cabia tecer **críticas à auditoria de estoques**, que constatou que dentro de um determinado exercício (2017), houve mutação no seu estoque a induzir que operações de saída foram realizadas, sem a correspondente tributação.

Todos os elementos estão nos autos, e provar “recolher ICMS” no período, não afasta a evidência de que ora esse imposto foi recolhido a menos por erro de alíquota, ora deixou de incluir operações (omissão de saídas).

Portanto, a defesa não afasta a acusação nem apresenta algum tipo de argumento a criar alguma dúvida razoável em relação ao tributo lançado. Os demonstrativos, repito, estão presentes, e nada justifica a argumentação tergiversante em torno da compreensão da acusação.

Diante da dialeticidade do processo, as infrações restam suficientemente caracterizadas, haja vista as provas que guarnecem o Auto de Infração.

Em relação à Infração 02, cabe observar que em 24/10/2019 foi editada a Portaria nº 159, do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, fazendo inserir alterações no art. 3º da Portaria nº 445/98, para que em casos de Auditorias de Estoques a Fiscalização procedesse a ajustes, a partir da presunção de que parte das omissões decorrem de extravio, roubo, furto ou perda em

patamares razoáveis.

Trata-se da mudança do critério de fiscalização (art. 144, § 1º do CTN), que por questão de isonomia, enquanto não julgado definitivamente o crédito tributário, há de ser aplicada. Esta Câmara, portanto, ao reconhecer *ex officio* a aplicabilidade do novo critério para fixação do valor lançado na hipótese de “omissão de saída” (apurada em auditoria de estoques), faz valer o espírito do CTN e o princípio constitucional da isonomia tributária.

Neste ponto, portanto, sou pela revisão do Auto de Infração, de ofício, para reduzir-lhe o valor de R\$61.339,56, para R\$57.446,03, consoante relatório de Diligência Fiscal (fls. 165 a 167).

Resta-nos, enfim, tratar sobre as multas aplicadas (60% sobre o valor lançado, no caso da Infração 01; 100% sobre o valor lançado, no caso da Infração 02).

Inviável o exame no âmbito do CONSEF, acerca do caráter confiscatório da penalidade pecuniária aplicada. É que as referidas multas se encontram previstas em dispositivo da Lei nº 7.014/96 (mais precisamente o art. 42, inciso II, alínea “a”; e o art. 42, inciso III), que se ajustam adequadamente ao que foi enunciado na acusação fiscal. Conquanto sejam relevantes os precedentes citados pelo Recorrente, no âmbito dos Tribunais Superiores, por uma questão de Política Legislativa, a Casa que representa o Povo da Bahia decidiu não contemplar este Conselho com a competência para efetuar a dosimetria nessas circunstâncias.

Diante do exposto, concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mas proclamo, de ofício, a revisão do lançamento (em relação à Infração 02, auditoria de estoques), e consequentemente, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269369.0007/19-0, lavrado contra **CONFECÇÕES E COMÉRCIO NACIONAL EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$63.418,59**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.972,56, e 100% sobre R\$57.446,03, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS