

A. I Nº - 129712.0001/16-1  
AUTUADO - MARISA LOJAS S.A.  
AUTUANTE - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLCIAÇÃO - INTERNET - 25/03/2021

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0021-01/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** DIFERENÇAS DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA - ENTRADAS. Alegações defensivas elidem parcialmente a autuação. Diligências cumpridas pela própria autuante, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, resultaram no refazimento dos cálculos e redução do débito. Infração 1 parcialmente subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. **c)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infrações 2 e 3 reconhecidas. **d)** OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE EMISSÃO E ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. Alegações defensivas elidem parcialmente a autuação. Diligências cumpridas pela própria autuante, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, resultaram no refazimento dos cálculos e redução do débito. Infração 4 parcialmente subsistente. 2. MULTA PERCENTUAL. **a)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração 5 subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS NORMALMENTE. Infração 6 subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. Infrações 7 e 8 reconhecidas. 4. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária. Infração 9 subsistente. **b)** ATIVO PERMANENTE. A própria autuante ao se pronunciar sobre a última Manifestação do autuado reconheceu descaber a exigência fiscal, em face dos documentos apresentados. Infração 10 inexistente. 5. ALIQUOTAS. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. Alegações defensivas não elidem a autuação. O levantamento levado a efeito pela autuante contém todos os elementos necessários e indispensáveis para validar a autuação. Infração 11 subsistente. Indeferido o pedido de realização de nova diligência.

Não acolhida a nulidade arguida. Auto de infração  
**PROCEDENTE EM PARTE** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2016, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$492.125,17, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. 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 exercício de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$89.098,33, acrescido da multa de 100%;
2. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$304,62, acrescido da multa de 60%;
3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.015,42, acrescido da multa de 100%;
4. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2013 e 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$228.973,85 acrescido da multa de 100%.
5. Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de agosto a dezembro de 2012, julho a novembro de 2013, sendo exigido o valor de R\$32.842,28;
6. Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de agosto e outubro de 2012 e junho de 2013, sendo exigido o valor de R\$27.969,64;
7. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de abril a julho e dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$6.470,77, acrescido da multa de 60%;
8. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de abril a setembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$53.948,96, acrescido da multa de 60%;

9. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de maio, agosto a dezembro de 2012, janeiro, fevereiro, maio a julho de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$15.799,49, acrescido da multa de 60%;

10. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de fevereiro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$19.333,87, acrescido da multa de 60%;

11. Recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de julho de 2012, janeiro a maio, agosto a novembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$16.367,94, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.277 a 302 vol. II). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Registra que efetuou o pagamento das infrações 2, 3, 7 e 8, razão pela qual o crédito tributário deve ser extinto nos termos do artigo 156, I do Código Tributário Nacional. Sustenta que o Auto de Infração não merece prosperar, uma vez que não infringiu qualquer norma relativa ao ICMS, devendo ser cancelada a exigência fiscal.

Alega inconsistência do trabalho fiscal.

Observa que somente se todos os elementos estiverem detalhados e demonstrados com clareza e perfeição, em estrita observância ao artigo 142 do CTN, o Auto de Infração poderá ser considerado formalmente válido, o que, segundo diz, não necessariamente induz à validade material ou meritória, sendo que a falta de qualquer deles resultará na nulidade insanável do lançamento.

Afirma que no presente caso, o trabalho fiscal cingiu-se à análise de declarações apresentadas pela empresa, que embora sejam obrigatórias para os contribuintes deste Estado e refletem as operações fiscais atinentes ao imposto no período fiscal, não tem o condão absoluto de fazer prova contrária ao contribuinte, caso seja verificada pela fiscalização fatos que coloquem em dúvida a correta tributação em determinadas operações.

Diz que mister seria o levantamento fiscal no seu estabelecimento, a fim de confrontar os dados lançados eletronicamente e aqueles escriturados em livros obrigatórios. Ou seja, somente um exame mais detido das operações mediante os “Livros Registros” da empresa, em seu estabelecimento, possibilitaria à autuante vislumbrar o tipo de operação tratada.

Alega que a autuante deixou de detalhar e demonstrar com clareza e perfeição as infrações imputadas, em estrita inobservância ao artigo 142 do CTN, trazendo obscuridade ao trabalho fiscal realizado e dificultando qualquer esclarecimento.

Acrescenta que a descrição pormenorizada da infração é atribuição que compete exclusivamente à autoridade administrativa competente, no caso o agente fiscal do ICMS, sob pena de causar ao administrado ofensa à sua ampla defesa e contraditório, assegurados pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, LV.

Diz que a autuante cometeu irregularidades e contradições deslegitimando o crédito tributário exigido, configurando patente iliquidez e incerteza das autuações.

Alega o impugnante que conforme se verifica dos levantamentos e planilhas que embasaram o lançamento de ofício, a determinação das infrações imputadas, assim como os critérios utilizados para apuração dos valores supostamente devidos são imprecisos e inconsistentes, dificultando-lhe a identificação das infrações.

Assevera que os levantamentos que embasaram a autuação, em muitos casos, não refletem os valores lançados no Auto de Infração, inexistindo identificação clara dos períodos de ocorrência dos fatos geradores do imposto, bem como os critérios para arbitramento da base de cálculo do tributo são contraditórios e não se coadunam com o quanto disposto na Lei nº 7.014/96.

A título de exemplo, diz que na infração 9 o valor indicado para o fato gerador de 30/09/2012 está errado, pois o correto seria R\$6.464,41, de acordo com os levantamentos efetuados pela autuante, e não R\$9.464,41 como consta no Auto de Infração.

Aduz que essas irregularidades denotam, sem sombra de dúvidas, a iliquidez e a incerteza da autuação e, por conseguinte, justificam a sua improcedência, uma vez que retrata claramente uma tentativa de enriquecimento ilícito do erário.

Diz que desse modo, o lançamento se deu em verdadeira afronta ao art. 142 do CTN, o que justifica o reconhecimento de sua nulidade, não podendo produzir qualquer efeito no mundo jurídico a fim de compelir a empresa a recolher aos cofres públicos os valores nele consignados.

Passa a discorrer uma a uma sobre as inconsistências, imprecisões e nulidades existentes na autuação.

Reporta-se inicialmente sobre as infrações 1 e 4.

No tocante à infração 1, destaca que a ilicitude supostamente cometida se refere à omissão de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, mas, em muitos casos, com a correspondente saída posterior ou existência de estoque.

Alega que em se tratando de valores devidos a título de ICMS quando da entrada no estabelecimento, igualmente teria direito ao crédito do imposto, o que não foi considerado pela autuante que apenas cobra o imposto relativo à entrada das mercadorias.

Consigna que se verifica que a autuação deixou de certificar que o imposto foi pago na saída as mercadorias, constatação imprescindível para autuação, haja vista que sendo o imposto pago na saída, não pode o Estado exigir-lo novamente, havendo somente falta de utilização do crédito fiscal.

Diz que desse modo, só se pode concluir que a suposta omissão de entrada, tal como apontada pela autuante, não caracteriza, por si só, fato gerador do ICMS.

Sustenta que é imperioso o levantamento fiscal no seu estabelecimento, a fim de confrontar os dados lançados em suas declarações eletrônicas e aqueles escriturados em livros obrigatórios. Alega que somente um exame mais detido das operações mediante os “Livros Registros” da empresa, em seu estabelecimento, possibilitaria à autuante vislumbrar o tipo de operação tratada.

Acrescenta que a apuração dos valores devidos a esse título é inconsistente, tendo em vista que os critérios utilizados para o cálculo do preço de entrada não são compatíveis com as informações utilizadas como base para as apurações realizadas.

Aduz que tal fato é ainda reforçado pela fundamentação legal utilizada no Auto de Infração, a qual não especifica o critério adotado pela autuante na apuração dos valores supostamente devidos.

Observa que a infração que lhe é imputada está consubstanciada no artigo 23-A, II da Lei nº 7.014/96, cujo dispositivo prevê quatro métodos diferentes para determinação da base de cálculo do ICMS, porém não há especificação no Auto de Infração de qual método foi o utilizado pela autuante.

Acrescenta que todos os critérios de arbitramento da base de cálculo estabelecem como base o preço médio da mercadoria, seja da última saída, última entrada, inventário inicial ou final.

Alega, contudo, que conforme se verifica do arquivo no qual há a apuração do ICMS devido em virtude das supostas omissões de entrada, nos casos em que o critério de cálculo adotado é a última entrada, o valor utilizado para precificação da mercadoria, base de cálculo do imposto, não é o preço médio levantado pela própria autuante em outro arquivo, mas sim o valor unitário, sempre maior.

Afirma que tal fato é facilmente constatado pela simples comparação entre os dados constantes

no referido levantamento e aqueles constantes da Listagem de Notas Fiscais de Saída de 2012 apresentada pela autuante. A título de exemplo menciona que os produtos listados nas linhas 21 a 28 da fl. 177 da apuração do imposto, é sempre maior que o preço médio calculado pela própria autuante, no arquivo com a Listagem das Notas Fiscais de Saída.

Acrescenta que de acordo com a alínea “d”, do inciso II do artigo 23-A, nas hipóteses em que se considerar o preço médio da última saída deve-se deduzir o percentual de margem de valor agregado constante do artigo 22, § 1º, I, também da Lei nº 7.014/96, sendo que, de acordo com este, para as mercadorias comercializadas pela empresa esta margem deveria ser 60%.

Alega, no entanto, que para os casos em que a autuante considerou como critério o preço da última saída, além de não utilizar o preço médio das mercadorias, mas sim seus valores unitários, o que afronta a legislação citada, também não descontou devidamente a MVA, como preceitua o aludido dispositivo legal.

A título de exemplo, diz que na página 01, linha 01, do Levantamento das Omissões de Entrada de 2012, o preço unitário da mercadoria considerado pela autuante é de R\$3,67, entretanto na Lista de Preços Médios das Notas Fiscais de Saída o valor unitário desta mercadoria equivale a R\$4,40, descontando-se a MVA de 20%, o valor é de R\$3,52.

Salienta que dessa forma, constatam-se dois problemas na apuração da base de cálculo arbitrada pela autuante: primeiro, a MVA considerada foi de 20%, quando o correto seria 60%; segundo, o valor utilizado pela autuante corresponde a 16,60 do valor unitário, ou seja, ainda inferior à MVA utilizada pela própria autuante.

Menciona, ainda, a título exemplificativo, a mercadoria da linha 02 do Levantamento de Omissões o preço considerado é de R\$3,67, enquanto na Lista de Preços Médio das saídas o valor unitário é de 3,26, descontando-se a MVA de 20%, o valor final é de R\$2,62, ou seja, o valor de entrada considerado pela autuante é apenas 16,57% menor que o de saída.

Acrescenta que no arquivo Levant. Quant. Lista Preços Médios 2012, não há qualquer demonstração que justifique o valor utilizado como base de cálculo arbitrada nos casos em que o método utilizado é última saída, já que a autuante indica o valor unitário de saída mercadoria, a MVA de 20%, porém o preço por ela considerado é 16,60% menor.

Afirma que assim sendo, conforme se verifica do arbitramento realizado no presente Auto de Infração, quando o critério utilizado é pela última saída, o desconto da MVA é, em média, 16,60% do valor final de saída, o que contraria a Lei nº 7.014/96.

Assevera que da mesma forma, com relação à apuração das omissões de saída praticadas pela empresa referente à infração 4, o método utilizado pela autuante não está claro e em consonância com o disposto no artigo 23-B, da Lei nº 7.014/96, o que inviabiliza o amplo direito à defesa e ao contraditório.

Alega que isso porque, um dos critérios utilizado é o PrDevoltEntr. entretanto, este método não encontra respaldo na legislação acima citada, pois de acordo com o dispositivo que fundamenta a autuação existem apenas quatro critérios para arbitramento da base de cálculo, quais sejam: preço médio –praticado pelo contribuinte; custo médio das entradas no último mês acrescido do valor agregado; custo médio constante do estoque final, acrescido da margem de valor agregado; ou custo médio unitário constante do inventário inicial, acrescido da margem e valor agregado.

Diz que desse modo, o método utilizado pela autuante não encontra previsão no dispositivo utilizado como fundamento legal para autuação, o que o torna absolutamente nulo.

Acrescenta que a nulidade do trabalho fiscal realizado é incontestável diante de graves inconsistências contidas na apuração dos valores supostamente devidos em razão das omissões apontadas.

Consigna que na Linha 14, da página 01, do Levantamento Quant. Saídas de Mercadorias Maior

que Entradas 2013, o valor unitário considerado como base de cálculo da mercadoria indicada é de R\$869,41, sendo apenas duas peças omitidas, resultando em um valor de omissão correspondente a R\$ 1.738,82 e ICMS devido de 1.738,82.

Diz que nada mais absurdo. Primeiro, porque ainda que a base de cálculo da omissão realmente corresponesse a R\$1.738,82, o valor devido do ICMS jamais poderia ser exatamente igual, já que a alíquota do imposto à época era de 17% e, portanto, o valor seria de R\$295,60.

Acrescenta, que de acordo com a relação das Notas Fiscais de Saída apresentadas pela autuante, o preço médio desta mercadoria é de R\$ 8,65. Diz que neste caso, ainda que algum valor fosse devido, considerando que a omissão corresponde a apenas duas peças, no máximo a base de cálculo da omissão seria de R\$17,30 e ICMS de R\$2,94.

Salienta que neste caso, o valor exigido na autuação para esta omissão é aproximadamente 592 vezes maior do que o supostamente devido.

Aduz, que da mesma forma, na linha 23, da página 01 do mesmo Levantamento, a autuante considera o preço unitário o dobro do preço médio apurado na relação de Notas de Saídas, porém a quantidade de omissões corresponde a apenas uma mercadoria.

Afirma que o mesmo ocorre com a mercadoria descrita na linha 25 da mesma página, já que a quantidade de omissões corresponde a apenas uma peça, mas o preço unitário considerado é 2,60 vezes maior que o indicado na Lista de Notas Fiscais de Saídas.

Ressalta, que as irregularidades cometidas pela autuante não param por aí. Diz que para os casos em que o critério de cálculo é pela última saída, o valor unitário da mercadoria deveria ser o preço médio das saídas desta mercadoria praticadas pela empresa no mesmo período.

Alega, contudo, que para diversos casos a autuante considera o valor unitário sempre maior que o preço médio por ela mesma indicado em levantamento das saídas praticadas pela empresa. Apresenta tabela contendo exemplos, cujos dados foram extraídos do Levantamento Quant. Saídas de Mercadorias Maior que Entradas 2013 e Lista de Notas Fiscais de Saídas.

Salienta, que as irregularidades citadas são exemplificativas, já que os problemas se repetem em todo o levantamento realizado, sendo que os vícios apontados são suficientes para desqualificar integralmente o trabalho fiscal.

Afirma que desse modo, ainda que se considere que de fato existiram as omissões de entradas e saídas praticadas pela empresa, o arbitramento de sua base de cálculo está inconsistente e em discordância com a legislação de regência, sendo, portanto, absolutamente nulo.

No que tange às infrações 5 e 6, consigna que se trata de infrações decorrentes descumprimento quanto ao momento de recolhimento do ICMS, mas não pela falta de pagamento do próprio tributo.

Relativamente à infração 5, destaca que todas as mercadorias foram adquiridas de outros Estados, portanto, como consta do próprio Anexo I, do RICMS/2012, incabível a substituição tributária para estas mercadorias, já que não há nenhum Acordo ou Protocolos com os outros entes federativos a autorizar esta modalidade de incidência do ICMS.

Acrescenta, que a capitulação legal utilizada pela autuante é clara ao eleger terceiro como sujeito passivo por substituição tributária, já que a obrigação é do alienante em relação às operações dos adquirentes das mercadorias relacionadas no Anexo I aludido.

Alega que é adquirente e não alienante dessas mercadorias, logo não poderia ter a responsabilidade de recolher o ICMS por substituição tributária, já que deveria ser o contribuinte substituído, sendo, desse modo, patente é a iliquidez do presente Auto de Infração por inequívoco erro de capitulação legal, o que torna completamente nula a exigência nele descrita.

Destaca, que os valores lançados no Auto de Infração como base de cálculo para a multa aplicada pelo não recolhimento da antecipação tributária, contida na infração 6, não se encontram

devidamente identificados nos levantamentos efetuados pela autuante.

Alega que isso porque, para os valores supostamente devidos em 08/2012 e 10/2012 não há qualquer demonstrativo ou indicação da origem dos valores, existindo apenas a indicação no corpo do Auto de Infração da base de cálculo e valor devido de multa, enquanto para o mês de 06/2013 há apenas a menção em planilha do valor da base de cálculo sobre a qual foi aplicado o percentual de 60% a título de multa. Ou seja, inexiste qualquer indicação a quais mercadorias se referem tais valores, bem como não há nenhuma identificação de Nota Fiscal ou qualquer outro documento que lhe possibilite apurar se de fato o valor a título de antecipação não foi recolhido quando da entrada em seu estabelecimento.

Sustenta, que tal situação acarreta inegável ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, na medida em que não possui elementos que lhe possibilitem a produção de provas em seu favor.

Frisa o impugnante, que como é de conhecimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e possui matriz e centro de distribuição localizado no Estado de São Paulo, sendo que grande parte das mercadorias comercializadas no estabelecimento autuado são provenientes deste Estado, daí a razão da exigência do recolhimento do ICMS na modalidade antecipada.

Consigna, que conforme se constata das declarações prestadas pela empresa mensalmente ao Estado da Bahia, o volume de mercadorias adquiridas fora deste Estado com a obrigação de recolhimento do ICMS antecipado representam valores muito superiores aos mencionados no presente Auto de Infração.

Afirma que desse modo, recolhe regularmente o ICMS antecipado sobre as mercadorias adquiridas de outros Estado para comercialização. Diz que caso não fosse verdade, os valores questionados seriam muito superiores aos constantes do Auto de Infração em lide.

Frisa que eventualmente, por alguma falha operacional, tais valores podem ser pagos como operação normal de recolhimento do imposto, contudo, para que tal falha seja constatada mister a identificação da acusação, neste caso, das mercadorias sobre as quais se deixou de recolher o ICMS antecipado, assim como as respectivas datas.

Consigna, que a descrição pormenorizada da infração é atribuição que compete exclusivamente à autoridade administrativa, sob pena de causar ao administrado ofensa ao seu direito de ampla defesa e contraditório, assegurados pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, LV.

Alega, contudo, que a autuante deixou de descrever e individualizar as supostas infrações cometidas, impossibilitando-lhe trazer elementos para sua defesa, demonstrando a improcedência do Auto de Infração.

Discorre sobre a aplicação do princípio da tipicidade e da obrigatoriedade de sua observância, invocando e reproduzindo lição de Roque Antonio Carrazza.

Salienta, que não se deve alegar que lhe competiria levantar tais informações, pois o ônus da prova compete a quem acusa, no caso a autuante, já que nos termos do artigo 142 do CTN, compete à autoridade administrativa determinar a matéria tributável nos casos de lançamento de ofício.

Diz que desse modo, diante da fragilidade do trabalho fiscal realizado, não restam dúvidas da improcedência da multa imposta, a qual deve ser cancelada.

Conclusivamente, afirma que dessa forma, a imposição de penalidade no percentual de 60% do valor da obrigação principal não se justifica, devendo ser cancelada ou, no mínimo, reduzida.

No respeitante à infração 10, afirma que não pode prosperar, pois não se trata de crédito sobre bens destinados ao ativo permanente, mas sim de mercadorias recebidas em transferência e destinadas à comercialização.

Alega que recebeu diversas mercadorias em transferência de Centro de Distribuição localizado no

Estado de São Paulo, tendo sido emitidas as respectivas Notas Fiscais com destaque e recolhimento do imposto, gerando, portanto, direito ao crédito do ICMS.

Diz que por equívoco na emissão destas Notas Fiscais, o valor das mercadorias nelas informado estava inferior ao efetivamente devido e, portanto, foram emitidas Notas Fiscais Complementares para ajustar estes valores, inclusive do ICMS devido nas operações.

Explica que em decorrência disso, ao receber tais Notas Fiscais creditou-se do valor do ICMS nelas destacado, como o fez ao dar entrada nas Notas Fiscais originárias, sendo que é este creditamento, das Notas Fiscais Complementares, que a autuante contesta como sendo indevido, considerando como aquisição de bens para o ativo permanente.

Acrescenta que tal fato decorre única e exclusivamente porque nestas Notas Fiscais Complementares ao indicar o código NCM, o emitente da Nota Fiscal equivocou-se e indicou código correspondente a Letreiros e não dos produtos efetivamente transferidos e comumente comercializados pela empresa.

Afirma, que no entanto, este equívoco cometido pelo emitente da Nota Fiscal Complementar não pode ser suficiente para glosar o crédito do ICMS da Impugnante, pois todos os demais dados destas Notas fazem referências às notas fiscais de origem, inclusive com a informação de se tratar de Nota Fiscal Complementar no “campo” “DESCRÍÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO” e nos Dados Adicionais a indicação do nº da Nota Fiscal originária.

Assevera que desse modo, todas as informações necessárias para o reconhecimento do seu direito ao crédito foram colocadas, porém a autuante ateve-se apenas ao NCM como se esta informação fosse, de fato, a mais importante e imprescindível para determinação deste direito.

Assinala que para comprovar suas alegações, colaciona algumas Notas Fiscais, por amostragem, que demonstram com clareza o mero erro formal cometido pelo emitente das referidas Notas Fiscais (doc.02).

Ressalta, que apesar de juntar tais documentos por amostragem, a mesma situação ocorre para a totalidade da exigência contida nesta infração.

Diz que se verifica, assim, que a autuante sequer chegou a analisar os documentos fiscais por ela contestados, pois se tivesse feito fatalmente constataria se referir a Nota Fiscal Complementar cuja origem decorre de mercadorias destinadas à comercialização e não ativo permanente.

Salienta, que o direito ao crédito é constitucional e para ser utilizado pelo contribuinte a única exigência contida na Constituição Federal é o pagamento do imposto em etapa anterior. Diz que este é justamente o seu caso, creditou-se do ICMS destacado na Nota Fiscal e, portanto, recolhido aos cofres públicos.

Assevera que mero erro formal, facilmente corrigido pelo emitente das Notas Fiscais, não tem o condão de afastar o seu direito constitucionalmente garantido.

Conclusivamente, diz que não restam dúvidas de que se creditou devidamente dos valores do ICMS glosados na autuação, o que se comprova pelos documentos colacionados à peça defensiva, não devendo prosperar a imputação.

Quanto à infração 11, consigna que como ocorre nas infrações já rebatidas, as imputações lançadas são inconsistentes e imprecisas, impossibilitando o seu exercício à ampla defesa e ao contraditório.

Diz que conforme se verifica do levantamento efetuado, a autuante apenas menciona os códigos dos produtos fechados por mês de venda em que teriam ocorrido tais saídas sem o devido recolhimento do imposto sem informar as datas específicas destas vendas. Alega, contudo, que com base nestas informações não tem condições de identificar se de fato houve erro em seu recolhimento.

Diz que isso ocorre porque ao longo do mês realiza diversas vendas do mesmo produto, sendo

que os mesmos produtos apontados pelo levantamento fiscal, durante o mesmo período da infração, foram tributados normalmente. Alega que somente com a precisa identificação das vendas realizadas com erro na tributação é que tem condições de se defender e eventualmente apresentar prova para contraditar o apontamento contido no presente Auto de Infração.

Assevera que não obstante, como se verifica do levantamento realizado não há qualquer demonstração de cálculo realizado nem abatimento do valor já pago, já que se a infração foi recolhimento por uma alíquota menor que a devida algo foi recolhido, porém não há qualquer desconto nesta apuração.

Acrescenta, que conforme se verifica do cálculo apresentado, na coluna correspondente à base de cálculo do ICMS, para a maior parte das mercadorias, o valor está zerado, o que anula todo o cálculo subsequente realizado. Diz que na coluna indicada para desconto do montante recolhido também não há abatimento dos valores recolhidos pela alíquota inferior.

Sustenta, que desse modo, as apurações realizadas pela autuante são imprestáveis para a imputação correspondente, já que os cálculos realizados não condizem com as infrações descritas no Auto de Infração.

Prosseguindo, diz que além das nulidades apontadas acima, indubitavelmente a autuação baseou-se em presunção de falta de recolhimento do imposto omissões realizadas pela empresa sem a devida confirmação dos fatos apontados como ilícitos pela autuante.

No que tange às infrações 1 e 4, destaca que não tem nenhum interesse em omitir dados do poder público, muito pelo contrário, pois como toda empresa de controle difuso está obrigada a comprovar periodicamente a legalidade das suas operações.

Salienta, que referidas infrações tratam de supostas omissões de entradas e saídas, cuja identificação se deu exclusivamente pelo levantamento quantitativo do estoque conforme declarações prestadas pela empresa, arbitrando-se a partir daí o montante do tributo devido em virtude de presunção de omissão de recolhimentos anteriores, no caso das entradas, e falta de pagamento do imposto na venda destas mercadorias.

Salienta, que se trata de empresa que se dedica à atividade de varejo com grande volume de mercadorias recebidas em seu estoque das mais diversas variedades

Aduz, que em razão do volume de mercadorias comercializadas, ao cadastrar as entradas em seu estoque em determinado período pode haver divergências de informações, o que é absorvido ao longo do exercício, haja vista que em muitos casos os dados constantes da Nota Fiscal não correspondem ao volume de mercadorias efetivamente recebidas.

Frisa, que situações como estas, porém, em um primeiro momento, em razão da urgência em prestar todas as informações necessárias ao Fisco, podem sair com inconsistências, mas ao longo do período vão sendo absorvidas quando da contagem física do estoque.

Alega, no entanto, que como a Nota Fiscal já foi cadastrada, em tese pode aparentar uma omissão de entrada, mas na realidade trata-se de mero descompasso entre o volume indicado na Nota Fiscal e o efetivamente recebido.

Aduz, que outra situação muito particular da empresa que gera as distorções identificadas pela autuante são as trocas ou devoluções de mercadorias, pois estas possuem códigos de identificação individualizados por cor e tamanho, podendo gerar divergência ao se efetuar a troca da mercadoria por uma peça igual alterando apenas o tamanho ou cor.

Assinala, que tal fato é inclusive de conhecimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, já que efetua retificações de suas declarações por meio do método de aglutinação de produtos, reduzindo em muito as divergências apontadas. Diz que apesar de reduzir as divergências, o trabalho não é suficiente para sanar integralmente tal situação, o que somente é corrigido quando da contagem física do estoque, o que pode levar certo tempo até se equilibrar.

Consigna, que é uma empresa séria que atua dentro dos mais rigorosos controles fiscais com alto valor de impostos recolhidos aos cofres públicos, porém, em virtude da própria natureza de sua atividade, podem existir certas inconsistências que aparentam irregularidades, mas em um levantamento mais detalhado é possível verificar a lisura de seus procedimentos.

Diz que conforme se verifica dos lançamentos efetuados pela autuante, a partir da verificação das declarações apresentadas pela empresa quanto ao seu controle de estoque, em virtude de diferenças avaliadas em períodos fechados, presumiu-se a prática de omissões de entrada e saídas de mercadorias de seu estabelecimento e, a partir destes levantamentos, foram arbitradas as bases de cálculo do imposto, sem a devida verificação de outros documentos que pudessem refutar tais lançamentos, bem como são exigidos os pagamento do ICMS substituição tributária e antecipação no caso das mercadorias que se enquadram nestas sistemáticas.

Acrescenta que relativamente à infração 10, a autuante baseou-se unicamente no NCM indicado nas Notas Fiscais objeto de autuação, sem efetuar qualquer análise da própria descrição contida nas referidas, o que fatalmente levaria à conclusão de que não se tratam de bens destinados ao ativo permanente da empresa.

Alega que a prova baseada em presunção e sem qualquer motivação, não é benéfica, tendo em vista que a fiscalização não comprovou o motivo que ocasionou a autuação.

Acrescenta, que jamais poderia a autuante firmar seu convencimento somente a partir dos dados lançados em declarações, mas lhe caberia à profunda e minuciosa análise dos lançamentos contábeis da empresa. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Luis Eduardo Schoueri.

Acerca do ônus da prova no Direito Tributário Brasileiro, invoca e reproduz ensinamentos de Mari Elbe Gomes Queiroz Maia:

Diz que desse modo, resta demonstrada a improcedência do Auto de Infração, devendo ser prontamente cancelado.

Ressalta, que em nenhum momento obteve a oportunidade de localizar os documentos exigidos pela fiscalização, sendo autuado de maneira incisiva, sem qualquer prova cabível que possa infringir os atos realizados pela empresa.

Continuando, reporta-se sobre a multa confiscatória.

Consigna, que além das nulidades apontadas acima, igualmente as multas impostas são indevidas por encerrarem exigência confiscatória, em total afronta à Constituição Federal.

No que tange às infrações 5 e 6, diz que o percentual de multa aplicado equivalente a 60% do valor do imposto devido mostra-se absolutamente confiscatório, já que a sua atuação não gerou qualquer prejuízo ao Erário, sendo, no máximo, devida multa por atraso no pagamento, com os percentuais aplicáveis a esta espécie de penalidade.

Registra, que o C. Supremo Tribunal Federal, ao apreciar os percentuais de multa aplicados aos contribuintes, já se manifestou no sentido de que esta penalidade não pode ser superior a 20% do valor do tributo, sob pena de ofensa ao princípio do não confisco, a saber: Reproduz a ementa do AgRg/RS 727872, Relator Ministro Roberto Barroso, Jul. 28/04/2015, DJe 15/05/2015.

Observa, que em conformidade com a referida decisão, o C. STF repudia imposições aos contribuintes que aumentem a carga tributária a ponto de sua onerosidade resultar em tributação do patrimônio do contribuinte ou inviabilizar sua atividade econômica.

Afirma, que se tratando o presente caso de mero equívoco no momento do recolhimento, já que o imposto devido foi efetivamente recolhido, o percentual de multa a teor da jurisprudência do STF não poderia ser superior a 20% do valor da obrigação principal.

Salienta, que ao se aplicar multa que corresponde a quase a totalidade do imposto originalmente devido pelo contribuinte, esta deixa de possuir caráter meramente punitivo, educativo, e passa a assumir características arrecadatórias, além do imposto já recebido, acarretando enriquecimento

sem causa do Poder Público.

Assevera, que esse é exatamente o caso das infrações 5 e 6, pois não obstante a forma de recolhimento, o importante é que o imposto devido foi recolhido, tanto que nada lhe é exigido nesse sentido, contudo, a exigência de multa no percentual de 60% do imposto é aviltante e confiscatória.

Afirma, que as multas exigidas devem ser consideradas como ostensivamente confiscatórias, porque seus valores não guardam qualquer respaldo do ponto de vista infracional, constituindo-se inequívoca ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Afirma, que o mesmo raciocínio se aplica às demais infrações, cujo percentual de multa aplicado corresponde a 60% do valor do imposto exigido, podendo chegar a 100% conforme a infração supostamente cometida, o que revela medida de confisco, repudiado pela Constituição.

Reitera, que sempre honrou com todos os seus compromissos, assim, o pagamento do referido imposto e da multa aplicada ocasionaria um verdadeiro enriquecimento ilícito para o Fisco, que o Direito repugna.

Diz que desse modo, as penalidades impostas são excessivas e devem ser exonerada, a despeito da própria improcedência da autuação.

Finaliza a peça defensiva requerendo que seja conhecida e acolhida a impugnação para julgar improcedente o Auto de Infração integralmente, tendo em vista as nulidades apontadas, cancelando-se a exigência do imposto e demais consectários legais nele contidos. Protesta pela juntada de outros documentos relacionados aos fatos descritos na Impugnação.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls.389 a 393). Registra que o autuado reconhece as infrações 2, 3, 7 e 8, inclusive informando que efetuou o pagamento do valor do débito exigido.

Acrescenta que o autuado alega a existência de inconsistência pedindo a nulidade do Auto de Infração, com argumentos meramente protelatórios sem nenhuma base legal.

No tocante às alegações defensivas, ressalta a autuante que a autuação está embasada em dados contidos em Notas Fiscais Eletrônicas emitidas e recebidas pelo autuado e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, transmitida pela empresa constante na base de dados do SPED Fiscal, que contém todos os livros fiscais, ou seja, Livros Registro de Entradas e Saídas, Livro Registro de Apuração do ICMS e Livros de Inventário.

Sustenta, que as infrações cometidas estão descritas com os elementos e fundamentação legal pertinente atendendo as determinações e formalidades previstas no RPAF vigente.

Afirma, que todos os anexos e demonstrativos do Auto de Infração foram entregues contra recibo e devidamente autenticados, copiados em mídia do tipo CD-R, bem como que a fiscalização foi acompanhada pela área fiscal do contribuinte, conforme demonstrado em algumas cópias de e-mail anexadas aos autos.

Reporta-se sobre as alegações defensivas atinentes às infrações 1 e 4.

Contesta a alegação defensiva de que, *imperioso o levantamento fiscal no estabelecimento da Impugnante, a fim de confrontar os dados lançados em suas declarações eletrônicas e aqueles escriturados em livros obrigatórios. Somente um exame mais detido das operações através dos Livros Registros da Impugnante, em seu estabelecimento, possibilitaria à agente fiscal vislumbrar o tipo de operação tratada.* Afirma que esta alegação carece de fundamentos legais, pois a fiscalização não pode se basear em "Livros de Registros" outros que não sejam os Livros Fiscais obrigatórios que foram devidamente escriturados e remetidos à SEFAZ/BA, outrossim trata-se de verificação de exercícios fechados não cabendo levantamento fiscal no estabelecimento do autuado.

Quanto à alegação defensiva de que, *a apuração dos valores devidos a esse título é inconsistente, tendo em vista que os critérios utilizados para o cálculo do preço de entrada não são*

*compatíveis com as informações utilizadas como base para as apurações realizadas*, diz que o impugnante não examinou os autos suficientemente quanto aos preços médios encontrados pelo Fisco, senão teria percebido nos demonstrativos que exibem os preços médios de cada produto envolvido na omissão, que foram considerados o valor de saída da mercadoria no último mês em que foi comercializada, na falta deste o valor médio das últimas entradas acrescidos do MVA, Observa que inexistindo esses valores, os constantes dos inventários final ou não havendo os registrados no inventário inicial acrescidos da MVA estabelecida em lei, no caso da atividade preponderante do autuado, MVA DE 20%. Aduz que desse modo, os cálculos dos preços médios se baseiam no que determina o art. 23-B da Lei n. 7014/96, alínea “a”, inciso II do artigo 60 do Regulamento do ICMS vigente e também em conformidade com a Portaria 445/98.

No que concerne às alegações defensivas referentes às infrações 5 e 6, diz que o impugnante reconhece que as mercadorias objeto da exigência fiscal estão contidas no Anexo I do RICMS e, como tal, sujeitas a substituição tributária.

Contesta a argumentação defensiva de que, *todas as mercadorias foram adquiridas de outros Estados, portanto, como consta do próprio Anexo I, do RICMS/2012, incabível a substituição tributária para estas mercadorias, já que não há nenhum Acordo ou Protocolos com os outros entes federativos a autorizar esta modalidade de incidência do ICMS*. Diz que se trata de argumentação inconsistente, pois o autuado parece desconhecer a legislação do ICMS do Estado da Bahia que prevê a antecipação total interna dos produtos elencados no Anexo I do RICMS quando não houver acordos ou protocolos com os entes federativos remetentes das mercadorias, sendo prevista a imposição da multa de 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária.

Quanto à infração 6, diz que as afirmações do impugnante demonstram que não houve uma análise dos Demonstrativos anexos ao Auto de Infração, senão teria visto que a infração 6 está contida no Anexo VII do PAF com Demonstrativo Resumo do Débito de 2012, fl. 139, acompanhado de Demonstrativo detalhado da exigência da Antecipação Parcial - Lista de Notas Fiscais cópias às fls. 140 a 142, estando o levantamento completo, pois contém 532 páginas, no CD-R entregue ao autuado, conforme Recibos acostados às 12 a 14.

Acrescenta, que da mesma forma, quanto ao exercício de 2013 cujo Demonstrativo Resumo do Débito consta à fl. 148, sendo que o Demonstrativo detalhado das Notas Fiscais consta às fls. 149 a 154.

Relativamente à infração 10, afirma que a argumentação defensiva é completamente frágil, pois o produto descrito nas notas fiscais objeto da autuação trata-se de “Letreiro em MDF 30 MM GRAY BC - Fixação PI, código 1000851”, portanto, bem do ativo permanente do qual o autuado se creditou indevidamente no exercício de 2013, conforme demonstrado às fls. 253 a 256, tendo sido anexado aos autos por amostragem do Livro de Registro de Entradas como prova do creditamento.

No que concerne à infração 11, diz que novamente o autuado demonstra não ter analisado os anexos, bem como parece desconhecer que os lançamentos das saídas do ECF são registrados nos arquivos com uma única data no mês, conforme Demonstrativo de fls. 261/262, onde está relacionado o produto, o mês onde ocorreu a saída e alíquota aplicada pelo contribuinte, no caso, alíquota zero, portanto, sem nenhum valor pago. Acrescenta que como prova anexou por amostragem algumas cópias de cupons fiscais emitidos pelos ECFs onde se verifica que os produtos foram classificados como F1, portanto, sem tributação, com alíquota zero.

No respeitante à alegação defensiva atinente à multa confiscatória, manifesta o entendimento de que lhe não lhe cabe discutir Leis, mas sim cumpri-las na íntegra, com lisura e competência, de forma que de sua aplicação resulte uma Ação Fiscal acurada e criteriosa; e isso, afirma que foi feito e está comprovado no presente PAF.

Ressalta, que se a multa é “abusiva”, não lhe cabe sequer se pronunciar. Apenas tem convicção

que a Lei é para todos, não cabendo nenhuma deferência a esse ou aquele contribuinte do ICMS, e que as obrigações com o recolhimento do referido imposto, são de caráter principal, portanto, qualquer contribuinte legalmente estabelecido e inscrito neste Estado, há que se submeter ao RICMS/BA e cumprir o que neste rege, sabendo que do seu descumprimento resulta uma sanção.

Finaliza a peça informativa mantendo na totalidade o Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência à IFEP COMÉRCIO, a fim de que a autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as seguintes providências, *in verbis*:

*INFRAÇÕES 1 e 4 - verifique e analise as razões defensivas atinentes a estas infrações, especialmente as questões suscitadas referentes ao preço médio, assim como aos exemplos mencionados pelo impugnante, conforme consignado acima. Se necessário intime o autuado a apresentar na sua totalidade os itens dos levantamentos sobre os quais este não concorda, já que alega que apresentou apenas por amostragem. Elabore novos demonstrativos, se for o caso;*

*INFRAÇÃO 10 – intime o autuado a apresentar outros elementos de provas hábeis que permitam confirmar o alegado erro do emitente das Notas Fiscais Complementares, a exemplo de lançamentos na escrita fiscal/contábil do emitente atinente às operações originárias e complementares, inclusive, se for o caso, com o “visto” do Fisco do Estado de origem. Caso o autuado atenda a intimação, deverá o diligenciador analisar e se pronunciar. Na oportunidade, deverá ser entregue ao sujeito passivo, mediante recibo específico, cópia reprodutiva deste Termo de Diligência;*

*INFRAÇÃO 11 - considerando que procede a alegação do autuado de que, no cálculo apresentado no demonstrativo, na coluna correspondente à base de cálculo do ICMS, o valor está zerado, elaborar novos demonstrativos sintéticos e analíticos com a indicação da Base de Cálculo utilizada na apuração dos valores do ICMS considerados devidos.*

A autuante cumpriu a diligência (fls. 420 a 422). No tocante à infração 1, esclarece que para cálculo do preço médio das “Omissões de Entradas” a autuação fundamentou-se na Lei nº 7.014/96 e suas alterações, art. 23-A, II, “a”, “b”, “c” e “d”.

Quanto à especificação do método para a precificação da base de cálculo, diz que se encontra indicada no Demonstrativo de fl. 22 dos autos, exatamente na coluna “TipoCal” onde se observa que foram considerados em alguns casos o preço médio das saídas no último mês retirando a MVA, em outros o custo médio das últimas entradas apontados item por item de acordo com o levantamento de estoque, tudo conforme previsto no referido dispositivo legal.

No que tange ao critério adotado, consigna que foi considerado o preço da última saída. Esclarece que foi adotado o preço médio das mercadorias e não os valores unitários conforme alega o impugnante, tendo sido descontada a MVA.

Salienta, que a causa da confusão no entendimento foi um erro de cálculo no Demonstrativo de fl. 32, que lista as notas fiscais de saídas. Acrescenta que tomando por base o exemplo mencionado pelo impugnante, o preço médio estava sendo calculado das seguinte forma: Preço Médio Unitário \*0,80, em vez de Preço Médio Unitário / 1.2, que é a forma correta de ser descontada a MVA DE 20%.

Diz que desse modo, tomando como base o mesmo exemplo, em que o preço médio unitário do item é 4,41, se utilizada a primeira fórmula, na qual foi detectada o erro, o Preço Médio sem MVA será 3,52. Já na segunda fórmula, que é a correta e foi utilizada para a precificação no cálculo das omissões de entrada, o Preço Médio sem MVA será 3,67.

Observa a autuante, que o erro de cálculo ocorreu apenas no Demonstrativo que lista as notas fiscais de saídas, não afetando o valor do imposto objeto da autuação, pois a precificação da base de cálculo na Omissão de Entradas foi feito de forma correta, conforme Demonstrativo acostado a fl. 22, pag. 1, linha 1, onde se verifica que foi utilizado o Preço Médio Unitário sem MVA de 3,67.

Assinala, que assim sendo, elaborou novo Demonstrativo de listagem de notas fiscais de saídas, em substituição ao Demonstrativo de fl. 32 dos autos para melhor entendimento.

Quanto à alegação defensiva atinente à MVA, esclarece que a MVA utilizada de 20% é a que se

encontra prevista no § 17 do inciso II do art. 289 do RICMS/BA.

No que concerne à infração 4, consigna que o erro apontado pelo impugnante procede. Observa que o Demonstrativo repete o valor da base de cálculo no valor do imposto, sem aplicar a alíquota. Registra que além do erro apontado pelo impugnante existiam outros. Esclarece que o Demonstrativo foi corrigido e refeito, passando o valor do crédito tributário de ICMS exigido na Omissão de Saídas para R\$226.792,47.

Assinala, que novos Demonstrativos relativos à Omissão de Saídas foram emitidos e colacionados, gravados em CD autenticados a ser entregue ao autuado.

Relativamente à infração 10, esclarece que em atendimento a intimação o autuado apresentou dois CDS, sendo um contendo os DANFES das notas fiscais complementares e das notas fiscais originais e outro contendo o SPED fiscal, porém com os dados em TXT, o que lhe impossibilitou de importar as informações para o aplicativo fiscal de leitura em e cruzamento dos dados.

Conclusivamente, diz que em face da impossibilidade de analisar os dados, pela forma como foram enviados, mantém a autuação.

No respeitante à infração 11, diz que por uma falha no processamento de dados pelo sistema, os Demonstrativos referentes a esta infração foram gerados sem os valores correspondentes a Base de Cálculo.

Esclarece que procedeu a correção e emitiu novos demonstrativos do débito a menos em operações com ECF – Erro na Determinação da Carga Tributária - com os valores das bases de cálculo referentes aos exercícios de 2012 e 2013.

Consigna, que no tocante aos descontos concedidos, foram considerados e abatidos para efeito do cálculo, conforme Demonstrativo Analítico.

Quanto ao desconto de montantes de ICMS recolhidos, afirma que não se aplica ao presente caso, haja vista que todos os produtos listados saíram com alíquota zero, código F1 no ECF, sem débito do imposto, conforme o Demonstrativo e cópias, por amostragem, de cupons fiscais extraídos das leituras da memória fiscal – MFD dos equipamentos, conforme fls.263, 264, 268, 269 e 270.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls. 520 a 524).

No tocante à infração 1, diz que diferentemente do alegado pela autuante, os aludidos documentos não demonstram com precisão o critério adotado, o que reforça a violação ao direito de ampla defesa e ao contraditório.

Alega que tal fato se comprova quando a própria autuante assume que houve erro de cálculo no demonstrativo, restando clara a inconsistência do trabalho fiscal realizado.

Salienta que a autuante alega que a MVA utilizada é de 20%, com base no art. 289, § 17, II do RICMS, contudo, afirma o impugnante, que tal margem não contempla nenhum dos critérios que a autuante diz ter utilizado.

Consigna que de acordo com o critério de preço médio das últimas saídas utilizado na autuação, conforme a alínea “d” do inciso II do art. 23-A, deve-se deduzir o percentual de MVA constante do art. 22, § 1º, I da Lei nº 7.014/96, sendo que em conformidade com este, para as mercadorias que comercializa esta MVA deve ser 60%.

Assevera que desse modo, o trabalho fiscal está incorreto, gerando nulidade da autuação.

No tocante à infração 4, diz que a autuante não afastou a inconsistência apontada, inclusive afirma a autuante que houve erro no cálculo do valor do ICMS de alguns itens, reduzindo ao final o valor da omissão de saídas apurada, o que, segundo diz o impugnante, torna o trabalho fiscal impreciso e inconsistente, dificultando mais uma vez o exercício do seu direito ao contraditório.

Relativamente à infração 10, diz que não teve conhecimento de que os CDS apresentados não importaram as informações necessárias à autuante, razão pela qual a infração não pode ser

mantida em sua totalidade, causando-lhe demasiado prejuízo, por algo que sequer teve conhecimento.

Registra que procedeu a juntada de novo CD contendo os DANFes das notas fiscais originais, bem como das notas fiscais complementares e o SPED fiscal, com os arquivos aptos para análise.

No que tange à infração 11, diz que a autuante confirmou que por uma falha no sistema, os Demonstrativos referentes a esta infração foram gerados sem os valores correspondentes a base de cálculo, impossibilitando assim o exercício à ampla defesa.

Alega que nos novos levantamentos gerados pela autuante, inexiste qualquer demonstração de cálculo realizado para que fosse possível chegar ao montante da diferença objeto da autuação.

Ressalta que no novo demonstrativo, na coluna correspondente à base de cálculo do ICMS, para a maior parte das mercadorias, o valor permanece zerado, o que anula todo o cálculo subsequente realizado.

No respeitante às infrações 5 e 6, diz que o impugnante que a autuante não rebate as suas afirmações, o que demonstra a incorreção do trabalho realizado.

Finaliza a Manifestação reiterando as suas alegações e seu pedido de improcedência do Auto de Infração.

A autuante, científica da Manifestação do autuado, se pronunciou (fl. 526). Reitera os termos da autuação e da diligência. Opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

Consta às fls. 530 a 532 Manifestação do autuado referente à uma intimação que recebera em 08/05/2018. Diz o impugnante que diversamente do que afirmara a autuante, não houve reconhecimento de sua parte que as mercadorias objeto da autuação estavam sujeitas à substituição tributária. Afirma que, contrariamente, tais mercadorias não poderiam ser consideradas como substituição tributária, haja vista a inexistência de acordo ou protocolo com o Estado de origem nas operações com calçados.

Sustenta que ainda se admitida a presunção, esta deveria considerar as omissões de entrada com operações interestaduais e, desse modo, não seria devida a substituição tributária ou no máximo deveria ser cobrada a DIFAL.

Acrescenta que relativamente ao valor constante no Auto de Infração para exigência do ICMS – Substituição Tributária no exercício de 2012 existe grave inconsistência, na medida em que não reflete o montante descrito nas apurações pela autuante.

Diz que tanto na apuração do ICMS Antecipado quanto Substituição em 2012, o montante do tributo relativo à entrada das mercadorias no seu estabelecimento corresponde a R\$13.938,27, enquanto o valor lançado no Auto de Infração para este período é de R\$14.039,29.

Afirma que desse modo, além de todas as nulidades mencionadas, o valor exigido na infração 6 para o exercício de 2012 está totalmente equivocado, devendo ser, no mínimo, corrigido, a fim de se evitar recolhimento indevido e locupletamento ilícito do erário.

Finaliza reiterando as suas alegações e seu pedido de improcedência do Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão na sessão de julgamento, converteu o feito em diligência à IFEP/COMÉRCIO (fl.541), a fim de que a autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as seguintes providências no tocante às **INFRAÇÕES 1 e 10**:

- no que concerne à **INFRAÇÃO 1**, os Julgadores concluíram que de acordo com a alínea “d”, do inciso II do artigo 23-A, nas hipóteses em que se considerar o preço médio da última saída deve-se deduzir o percentual de margem de valor agregado constante do artigo 22, § 1º, I, também da Lei nº 7.014/96, sendo que, de acordo com este dispositivo legal, para as mercadorias comercializadas pela empresa esta margem é de 60%, conforme alegado pelo impugnante.

Em face disso, solicitou-se ao **DILIGENCIADOR** que revisasse o levantamento atinente à

**INFRAÇÃO 1**, considerando a **MVA de 60%** no lugar da **MVA de 20%** utilizada originariamente no levantamento fiscal. Elaborasse novos demonstrativos.

- no tocante à **INFRAÇÃO 10**, os Julgadores concluíram que, em face de o autuado ter alegado que não teve conhecimento de que os CDS apresentados não importaram as informações necessárias à autuante, e que procedeu a juntada de novo CD contendo os DANFes das notas fiscais originais, bem como das notas fiscais complementares e o SPED fiscal, com os arquivos aptos para análise, que deveria haver uma análise dos novos elementos apresentados pelo autuado.

Em face disso, solicitou-se ao **DILIGENCIADOR** que verificasse e analisasse os novos elementos apresentados pelo impugnante, no caso novo CD contendo os DANFes das notas fiscais originais, bem como das notas fiscais complementares e o SPED fiscal, no intuito de comprovar ou não a alegação defensiva. Elaborasse, se fosse o caso, novos demonstrativos.

A autuante cumpriu a diligência (fl.545). Consigna que no tocante à infração 4 [na realidade infração 1], revisou os cálculos do levantamento quantitativo de estoques referente ao exercício de 2012, aplicando a MVA de 60%, em vez de 20%, conforme previsto no § 1º do art. 22 da Lei nº. 7.014/96, nos casos de omissões de entradas em que o preço médio utilizado correspondeu ao preço médio das saídas no último mês deduzido da margem de valor agregado, conforme previsto na alínea d, inciso II do art. 23 da Lei nº 7.014/96.

Esclarece que desse modo, o novo valor do débito passa para R\$74.560,78 total constante no Demonstrativo Omissões de Entradas (entradas de mercadorias tributadas maior que saídas) – Lista de Omissões de Entradas, anexado e demais relatórios anexados que demonstram a forma de cálculo e documentos que embasaram o levantamento. Registra que imprimiu apenas as primeiras e últimas folhas dos demonstrativos, sendo que na íntegra consta gravados em CD anexado (fl.547), cuja cópia foi para o autuado.

No que concerne à infração 10, diz que o novo CD apresentado pelo impugnante contém os DANFes de notas fiscais arroladas na autuação emitidas em fevereiro de 2013 e com numeração iniciada pelo dígito 9, conforme sequência constante do Demonstrativo de Crédito Indevido de fl. 253 dos autos. Acrescenta que as notas fiscais cujos DANFES estão no CD apresentado foram emitidas no mês de janeiro de 2013, sendo que todas se iniciam com o dígito 8, conforme espelhos dos conteúdos do CD que anexa.

Conclusivamente, diz que fica mantido o valor da infração 10 na sua totalidade.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls.577/578). Alega que ao efetuar a revisão fiscal a autuante revisou apenas os lançamentos referentes à infração 4, deixando de cumprir a expressa determinação para que a infração 1 fosse revisada.

Afirma que muito embora os mesmos vícios estejam presentes em ambas as infrações, torna-se imprescindível o devido cumprimento ao expressamente determinado pela Junta de Julgamento Fiscal, revisando-se a infração 1 nos termos indicados, mantendo-se o novo lançamento referente à infração 4, haja vista que ambos padecem do mesmo vício, ou seja, a MVA correta a se considerar é de 60% e de 20%, conforme consta no lançamento original.

No tocante à infração 10, consigna que a autuante afirma que as notas fiscais juntadas não foram aquelas objeto da autuação e, desse modo, não haveria o que ser alterado.

Salienta que, efetivamente, as notas fiscais que anexou não são aquelas objeto da autuação, mesmo porque seria uma redundância, haja vista que já foram analisadas pela autuante. Explica que as notas fiscais juntadas após a 1ª Diligência são as notas fiscais originais, já que as notas fiscais arroladas na autuação são notas fiscais complementares, conforme alegado na peça impugnatória.

Finaliza a Manifestação requerendo a realização de nova diligência, a fim de que seja revisada a infração 1, conforme decidido pela JJF, assim como para que sejam analisadas as notas fiscais juntadas, haja vista que não se trata de notas fiscais arroladas na autuação, mas sim de notas

fiscais originais que fundamentaram a emissão das notas fiscais complementares.

A autuante, científica da Manifestação do impugnante, se pronunciou (fl.583). Esclarece que um erro de digitação a infração 1 foi editada como infração 4. Manifesta o entendimento de que “este pequeno engano” não compromete a constituição do crédito tributário, haja vista que todos os cálculos foram feitos em relação a Omissão de Entradas, apurada na infração 1, revisada conforme determinação da 1ª JJF.

Aduz que os Julgadores podem examinar os demonstrativos anexados à Diligência (fls. 548 a 567), constante na íntegra no CD de fl. 547, que constatarão que todos se referem à Omissão de Entradas, portanto, à infração 1 e não à infração 4.

Consigna que cumprindo a diligência os novos cálculos e valores da infração 1, aplicando a MVA de 60%, teve o valor do débito reduzido de R\$89.098,33 para R\$74. 560,78.

Acrescenta que a alínea “d”, inciso II do artigo 23-A da Lei nº. 7.014/96 trata estritamente da hipótese de Omissão de Entradas, infração 1 e não infração 4, restando demonstrado que houve um erro de digitação decorrente da troca do número. Reproduz o referido dispositivo legal.

Relativamente à infração 10, diz que procedendo novamente ao exame do CD contendo notas fiscais, e atendendo a solicitação do impugnante, localizou as notas fiscais originais referentes às notas fiscais complementares arroladas na autuação e concluiu que, de fato, se trata de mercadorias transferidas para comercialização e não de ativo imobilizado.

Registra que ocorreu um engano do autuado ao lançar as notas fiscais complementares na Escrituração Fiscal Digital (EFD) com o código do item 100081 (Leteiros em MDF) e NCM 94056000 (anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosos e artigos semelhantes), levando a exigência de crédito fiscal indevido de ativo imobilizado.

Conclusivamente, diz que assim sendo, inexiste débito quanto a esta infração.

Na sessão de julgamento realizada em 30/03/2020, os Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, considerando a alteração promovida pela Portaria nº. 01/2020, no § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98 - que estabeleceu novo critério para apuração de débitos do ICMS decorrentes de omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias -, deliberaram por unanimidade pela conversão do feito em diligência à Inspetoria Fazendária de origem para que o diligenciador retificasse o demonstrativo de débito, anexado em CD à fl. 175, considerando os percentuais atribuídos a título de perda, roubo ou extravio sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período, conforme estabelecido no § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, para efeito de apuração das omissões de saídas.

Cumprindo a diligência (fls. 596/597) a diligenciadora esclareceu que refez o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, com aplicação das normas previstas na Portaria n. 445/98 alterada pela Portaria n. 01/2020, especificamente no tocante ao § 1º do art. 3º, considerando as perdas no cálculo de omissão de saídas.

Registrhou a diligenciadora que considerando o ramo de atividade da empresa - comércio varejista de modas - aplicou o percentual de 1, 18%, consoante o inciso IV do referido artigo 3º, o que resultou na redução do valor do ICMS apurado na Omissão de Saídas para R\$214.216,28, conforme novos Demonstrativos elaborados, contidos no Anexo I da Diligência, gravados também em CD-R de forma completa, cuja cópia foi entregue ao autuado, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos acostado à fl. 598.

O autuado, científico do resultado da diligência (fl.619), não se manifestou.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de onze infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo objeto de reconhecimento por parte do impugnante as infrações 2, 3, 7 e 8, inclusive com o pagamento do valor do débito reconhecido.

Inicialmente, cabe apreciar as nulidades arguidas pelo impugnante.

Alega o autuado, a existência de inconsistências no trabalho fiscal. Diz que somente se todos os elementos estiverem detalhados e demonstrados com clareza e perfeição, em estrita observância ao artigo 142 do CTN, o Auto de Infração poderá ser considerado formalmente válido, o que não necessariamente induz à validade material ou meritória, sendo que a falta de qualquer deles resultará na nulidade insanável do lançamento.

Alega também, que o levantamento fiscal deveria ter sido feito no seu estabelecimento, a fim de confrontar os dados lançados eletronicamente e aqueles escriturados em livros obrigatórios. Ou seja, somente um exame mais detido das operações mediante os livros de registros da empresa, em seu estabelecimento, possibilitaria à autuante vislumbrar o tipo de operação tratada.

Afirma, que a autuante deixou de detalhar e demonstrar com clareza e perfeição as infrações imputadas, em estrita inobservância ao artigo 142 do CTN, trazendo obscuridade ao trabalho fiscal realizado e dificultando qualquer esclarecimento.

Por certo que não há como prosperar a pretensão defensiva. A existência de inconsistências no levantamento levado a efeito pela Fiscalização, passíveis de correções e ajustes, como ocorreu no caso da autuação em exame, não se apresenta como fator determinante para decretação de nulidade do ato de lançamento.

As inconsistências existentes no presente Auto de Infração, apontadas corretamente pelo impugnante, foram objeto de análise e conversão do feito em diligência por esta Junta de Julgamento Fiscal em duas oportunidades, cujas correções e ajustes foram realizadas pela própria autuante, que elaborou novos demonstrativos e planilhas. No intuito de preservar o direito do autuado à ampla defesa e ao contraditório esta JJF determinou a reabertura do prazo de defesa de 60 dias, o que foi feito.

Observo que as descrições das infrações no Auto de Infração não merecem qualquer reparo, haja vista que todas estão descritas com clareza e precisão, portanto, descabendo falar-se em nulidade.

Quanto à fiscalização no estabelecimento da empresa, por certo que esta alegação defensiva vai de encontro à realidade atual da própria sociedade, haja vista que hoje em dia quase tudo é feito de forma virtual. Ora, se os dados e informações necessários e indispensáveis à realização do trabalho fiscal estão disponibilizados nos sistemas da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, informados pelo próprio contribuinte, não há que se exigir a presença física do preposto fiscal no seu estabelecimento.

Certamente que verificações *in loco* ainda hoje podem ser feitas, contudo, em casos específicos como, por exemplo, a análise do processo produtivo de determinada empresa industrial no intuito de se determinar a admissibilidade ou não de utilização de créditos fiscais, precípua mente, na busca da verdade material.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inociorância de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o Auto de Infração.

No mérito, observo que o autuado reconheceu as infrações 2, 3, 7 e 8, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito atinente a estas infrações sendo, desse modo, todas procedentes, cabendo no caso homologação do pagamento efetuado e, consequentemente, a extinção do crédito tributário.

Conforme relatado, em face às alegações defensivas atinentes às infrações 1, 4, 10 e 11, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência em duas oportunidades.

No que tange à infração 1, inicialmente, cabe observar que o levantamento levado a efeito pela autuante não se trata de arbitramento da base de cálculo, conforme aduzido pelo impugnante.

É cediço, que o arbitramento da base de cálculo se apresenta como medida extrema de apuração

do imposto devido, sendo possível a sua aplicação, entre outros casos, quando o contribuinte realiza operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea, ou quando não apresenta os documentos fiscais e contábeis relativos às atividades da empresa, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos referidos documentos.

No presente caso, não há que se falar em arbitramento da base de cálculo, haja vista que, conforme consignado pela autuante na Informação Fiscal e consta dos autos, a autuação está embasada em dados contidos em Notas Fiscais Eletrônicas emitidas e recebidas pelo autuado e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, transmitida pela empresa constante na base de dados do SPED Fiscal, que contém todos os livros fiscais, ou seja livros Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Saídas de Mercadorias, Livro Registro de Apuração do ICMS e Livros Registro de Inventário.

Na realidade, trata-se de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no qual a Fiscalização constatou, no exercício de 2012, a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas, sendo exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com fundamento na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, por se tratar de diferença de maior expressão monetária com relação à diferença de saídas, estando fundamentado no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº. 7.014/96.

O referido dispositivo legal estabelece o seguinte:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

[...]

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

[...]

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

O art. 23-A, II da mesma Lei n. 7.014/96, que também fundamenta a autuação assim dispõe:

*Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:*

[...]

*II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

*a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*

*b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*

*c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*

*d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*

Já o inciso I do § 1º do art. 22 apresenta a seguinte redação:

*Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:*

[...]

*§ 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:*

*I ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior serão adicionados os valores das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que hajam onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor*

*nominal, obtendo-se assim o custo das mercadorias vendidas, ao qual será acrescido um dos seguintes percentuais, a título de margem de valor adicionado (MVA):*

- a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária: os percentuais previstos em regulamento;*
- b) alimentação e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, pensões, boates, cantinas e estabelecimentos similares: 100% (cem por cento);*
- c) perfumarias, jóias, artigos de armário, confecções, artefatos de tecidos e calçados: 60% (sessenta por cento);*
- d) ferragens, louças, vidros, material elétrico, eletrodomésticos e móveis: 40% (quarenta por cento);*
- e) tecidos: 25% (vinte e cinco por cento);*
- f) gêneros alimentícios: 20% (vinte por cento);*
- g) outras mercadorias: 30% (trinta por cento);*

Conforme consignado acima, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à Inspetoria Fazendária de origem, a fim de que o diligenciador verificasse e analisasse as razões defensivas atinentes a esta infração, especialmente as questões suscitadas referentes ao preço médio, assim como os exemplos mencionados pelo impugnante na peça defensiva.

No cumprimento da diligência, a autuante esclareceu que, de fato, houve um erro de cálculo no Demonstrativo de fl. 32, que lista as notas fiscais de saídas. Explicou que tomando por base o exemplo mencionado pelo impugnante, o preço médio estava sendo calculado da seguinte forma: Preço Médio Unitário \*0,80, em vez de Preço Médio Unitário / 1.2, que é a forma correta de ser descontada a MVA de 20%.

Acrescentou, que no mesmo exemplo, em que o preço médio unitário do item é 4,41 utilizada a primeira fórmula, na qual foi detectado o erro, o Preço Médio sem MVA será 3,52. Já na segunda fórmula, que é a correta e foi utilizada para a precificação no cálculo das omissões de entrada, o Preço Médio sem MVA será 3,67.

Ressaltou a autuante, que o erro de cálculo ocorreu apenas no Demonstrativo que lista as notas fiscais de saídas, não afetando o valor do imposto objeto da autuação, pois a precificação da base de cálculo na Omissão de Entradas foi feita de forma correta, conforme Demonstrativo acostado a fl. 22, pag. 1, linha 1, onde se verifica que foi utilizado o Preço Médio Unitário sem MVA de 3,67. Assinalou que elaborou novo Demonstrativo de listagem de notas fiscais de saídas, em substituição ao Demonstrativo de fl. 32 dos autos para melhor entendimento.

Quanto à MVA utilizada de 20%, disse que é a MVA que se encontra prevista no § 17 do inciso II do art. 289 do RICMS/BA.

Em verdade, apesar das correções e ajustes realizados pela autuante, verificou-se que, de fato, assistia razão ao impugnante no tocante à MVA correta de 60% e não de 20% aplicada no levantamento fiscal.

Isto porque, os Julgadores que compõem esta JJF concluíram que de acordo com a alínea “d” do inciso II do artigo 23-A da Lei nº. 7.014/96, nas hipóteses em que se considerar o preço médio da última saída, deve-se deduzir o percentual de Margem de Valor Agregado constante do artigo 22, §1º, I da Lei nº 7.014/96, sendo que, de acordo com este dispositivo legal, para as mercadorias comercializadas pelo autuado esta margem é de 60%, conforme alegado na peça defensiva.

Em face disso, esta JJF solicitou ao diligenciador que revisasse o levantamento atinente a infração 1, considerando a MVA de 60% no lugar da MVA de 20% utilizada originariamente no levantamento fiscal.

A autuante, cumprindo a diligência, revisou os cálculos do levantamento quantitativo de estoques referente ao exercício de 2012, aplicando a MVA de 60%, em vez de 20%, conforme previsto no § 1º do art. 22 da Lei nº. 7.014/96, nos casos de omissões de entradas em que o preço médio utilizado correspondeu ao preço médio das saídas no último mês deduzido da margem de valor agregado, conforme previsto na alínea “d”, inciso II do art. 23 da Lei nº 7.014/96, que resultou na redução do

valor originariamente exigido de R\$89.098,33 para R\$74.560,78, conforme demonstrativos elaborados pela autuante, valor este que acolho como devido nesta infração 1.

Cumpre observar, que não vislumbro a nulidade arguida pelo impugnante, em face de a autuante haver consignado na Informação Fiscal a infração 4 e não a infração 1.

Efetivamente, verifica-se que houve um erro de digitação incorrido pela autuante, haja vista que consignou na Informação Fiscal se tratar da infração 4, quando o correto seria a infração 1.

Entretanto, resta evidente que não houve qualquer prejuízo ao direito à ampla defesa e ao contraditório do autuado, haja vista que os demonstrativos elaborados pela autuante, cujas cópias foram entregues ao autuado, conforme documentos de fls. 574/575, claramente indicam se tratar da infração 1, pois, dizem respeito à “Omissão de Entradas”. Vale acrescentar que a infração 4 refere-se à “Omissão de Saídas”, inexistindo qualquer possibilidade de se estabelecer vínculo com a infração 1.

Diante disso, acolho o resultado apresentado pela autuante no cumprimento da diligência, sendo a infração 1 parcialmente subsistente no valor de R\$74.560,78.

No que tange à infração 4, verifico que a diligenciadora reconheceu acertadamente a existência do erro apontado pelo impugnante. Ou seja, no Demonstrativo referente a esta infração o valor da Base de Cálculo foi indicado, também, na coluna correspondente ao valor do ICMS devido. Em face disso, a diligenciadora corrigiu os equívocos existentes, além daquele apontado pelo impugnante, o que resultou na redução do valor do ICMS devido para R\$226.792,47, conforme demonstrativos acostados aos autos.

Ocorre que conforme relatado, na sessão de julgamento realizada em 30/03/2020, os Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, considerando a alteração ocorrida no § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98 - que estabeleceu novo critério para apuração de débitos do ICMS decorrentes de omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias -, deliberaram por unanimidade pela conversão do feito em diligência à Inspetoria Fazendária de origem para que o diligenciador retificasse o demonstrativo de débito, anexado em CD à fl. 175, considerando os percentuais atribuídos a título de perda, roubo ou extravio sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período, conforme estabelecido no § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, para efeito de apuração das omissões de saídas.

Cumprindo a diligência, a diligenciadora esclareceu que refez o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, com aplicação das normas previstas na Portaria n. 445/98, alterada pela Portaria n. 01/2020, especificamente no tocante ao § 1º do art. 3º, considerando as perdas no cálculo de omissão de saídas.

Registrhou, que considerando o ramo de atividade da empresa – comércio varejista de modas - aplicou o percentual de 1, 18%, consoante o inciso IV do referido artigo 3º, o que resultou na redução do valor do ICMS apurado na Omissão de Saídas para R\$214.216,28, conforme novos Demonstrativos elaborados, contidos no Anexo I da Diligência, gravados também em CD-R de forma completa, cuja cópia foi entregue ao autuado.

Diante do exposto, acolho o resultado da diligência, sendo este item da autuação parcialmente subsistente no valor de R\$214.216,28.

Cabe assinalar, que nessa terceira diligência constou uma solicitação atinente à infração 1 que já fora objeto de atendimento quando do cumprimento da segunda diligência, contudo, não houve qualquer alteração ou afetação quanto ao resultado apresentado na segunda diligência.

Quanto à infração 5, observo que diz respeito à imposição de multa de 60% sobre o valor do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

No caso deste item da autuação, a análise dos elementos que compõem o Anexo VI, acostados às fls. 67 a 137, permite constatar que as mercadorias arroladas no levantamento são calçados, mercadorias estas que se encontravam enquadradas no regime de Substituição Tributária ou Antecipação Tributária, conforme Anexo 1 do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12 - vigente no período objeto da autuação, no caso 2012 e 2013.

O impugnante alega que todas as mercadorias foram adquiridas de outros Estados, portanto, como consta do próprio Anexo 1 do RICMS/2012, incabível a substituição tributária para estas mercadorias, já que não há nenhum acordo, convênio ou protocolo, com os outros entes federativos a autorizar esta modalidade de incidência do ICMS.

Por certo que assistiria razão ao impugnante, caso o Estado da Bahia pretendesse adotar com outras Unidades da Federação, nas operações interestaduais, o regime de substituição tributária com a mercadoria calçado o que, efetivamente, dependeria de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.

Ocorre que esse não é o caso. Apesar de se tratar de operações interestaduais com calçados, inexiste norma pactual celebrada entre o Estado da Bahia e outros Estados neste sentido. Significa dizer que não se aplica o regime de substituição tributária às operações interestaduais e, desse modo, a responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário ao remetente.

Em verdade, no presente caso, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária interna, o pagamento do imposto é devido por antecipação tributária na entrada da mercadoria no território deste Estado, consoante estabelece os § 4º, I, "a" do art. 8º da Lei n. 7.014/96, abaixo reproduzido:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*[...]*

*§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*

Diante disso, correta a exigência fiscal do adquirente - autuado -, haja vista que a este se impõe a responsabilidade legal de pagamento do ICMS por antecipação tributária nas operações interestaduais de que trata este item da autuação. Infração subsistente.

Relativamente à infração 6, verifico que versa sobre imposição de multa percentual de 60% sobre o valor do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente,

O impugnante alega que os valores lançados no Auto de Infração como base de cálculo para a multa imposta neste item da autuação, não se encontram devidamente identificados nos levantamentos efetuados pela autuante.

O exame dos elementos que compõem o Anexo VII, referente a esta infração, acostados às fls. 138 a 185, permite constatar que não assiste razão ao impugnante.

Verifica-se, claramente, que nos meses objetos da autuação, no caso agosto e outubro de 2012 e junho de 2013, os demonstrativos elaborados pela autuante identificam o período de entrada; o número de cada nota fiscal arrolada no levantamento; o código e a descrição de cada item de mercadoria; a base de cálculo; a alíquota de origem; o valor do crédito fiscal; a base de cálculo da antecipação parcial; a alíquota interna aplicada; e o valor do ICMS devido por antecipação parcial referente a cada nota fiscal; o total devido; o pagamento efetuado pelo autuado; a diferença do

imposto não recolhido; e o valor da multa apurada com aplicação do percentual de 60%.

Relevante observar, que consta nos autos que o autuado recebeu cópia dos elementos que compõem esta infração, inclusive em meio magnético, conforme recibo acostado aos autos, não procedendo, desse modo, a sua alegação.

Assim sendo, considerando que os valores se encontram identificados nos levantamentos levado a efeito pela autuante, a infração é subsistente.

No que diz respeito à infração 9, o impugnante alega a existência de inconsistência. A título de exemplo, menciona que o valor indicado para o fato gerador de 30/09/2012 está errado, pois o correto seria R\$6.464,41, de acordo com os levantamentos efetuados pela autuante, e não R\$ 9.464,41 como consta no Auto de Infração.

A análise dos elementos que compõem o Anexo X, acostados às fls. 209 a 249, permite concluir que assiste razão ao impugnante no tocante ao exemplo mencionado.

De fato, no período de ocorrência de 30/09/2012, o valor correto que consta no demonstrativo elaborado pela autuante é R\$6.464,41, sendo que no Auto de Infração foi consignado erroneamente o valor de R\$9.464,41.

Assim sendo, cabe a correção do equívoco cometido pela autuante, sendo o valor de R\$ 6.464,41 o efetivamente devido no período de 30/09/2012.

Relevante observar, que nos demais períodos exigidos nesta infração os valores se apresentam corretos, ou seja, em conformidade com os demonstrativos elaborados pela autuante.

Considerando que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, no caso, calçados, esta infração é parcialmente procedente, passando o valor originariamente exigido de R\$15.799,49 para R\$12.799,49.

Quanto à infração 10, conforme relatado, foi objeto de diligência. No cumprimento da diligência a autuante esclareceu que em atendimento a intimação o autuado apresentou dois CDS, sendo um contendo os DANFES das notas fiscais complementares e das notas fiscais originais e outro contendo o SPED fiscal, porém com os dados em TXT, o que lhe impossibilitou de importar as informações para o aplicativo fiscal de leitura e cruzamento dos dados. Em face da impossibilidade de analisar os dados, pela forma como foram enviados, manteve a autuação.

O impugnante, ao se manifestar sobre o resultado da diligência, alegou que não teve conhecimento de que os CDS apresentados não importaram as informações necessárias à autuante, razão pela qual a infração não pode ser mantida em sua totalidade, causando-lhe demasiado prejuízo, por algo que sequer teve conhecimento. Diz que procedeu a juntada de novo CD contendo os DANFES das notas fiscais originais, bem como das notas fiscais complementares e o SPED fiscal, com os arquivos aptos para análise.

A autuante, ao se pronunciar sobre a última manifestação do impugnante, esclareceu que procedendo novamente ao exame do CD contendo notas fiscais, e atendendo a solicitação do impugnante, localizou as notas fiscais originais referentes às notas fiscais complementares arroladas na autuação e concluiu que, de fato, se trata de mercadorias transferidas para comercialização e não de ativo immobilizado, sendo indevida a exigência fiscal atinente a este item da autuação.

Diante disso, a infração 10 é insubsistente.

No respeitante à infração 11, também foi objeto da diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, a fim de que, considerando que procedia a alegação defensiva de que no cálculo apresentado no demonstrativo elaborado pela autuante, na coluna correspondente à base de cálculo do ICMS, o valor se encontrava zerado, o diligenciador elaborasse novos demonstrativos sintéticos e analíticos com a indicação da base de cálculo utilizada na apuração

dos valores do ICMS considerados devidos.

Conforme esclarecido pela diligenciadora, por uma falha no processamento de dados pelo sistema, os demonstrativos referentes a esta infração foram gerados sem os valores correspondentes a base de cálculo.

Em face disso, a autuante procedeu a correção e emitiu novos demonstrativos, acostados às fls. 493 a 504, referentes ao recolhimento a menos em operações com ECF - Erro na Determinação da Carga Tributária -, com os valores das bases de cálculos referentes aos exercícios de 2012 e 2013.

Quanto ao desconto de montantes de ICMS recolhidos, afirma que não se aplica ao presente caso, haja vista que todos os produtos listados saíram com alíquota zero, código F1 no ECF, sem débito do imposto, conforme o Demonstrativo e cópias, por amostragem, de cupons fiscais extraídos das leituras da memória fiscal – MFD dos equipamentos, conforme fls.263, 264, 268, 269 e 270.

O impugnante, ao se manifestar sobre os novos levantamentos realizados pela autuante, alega que inexiste qualquer demonstração de cálculo realizado para que fosse possível chegar ao montante da diferença objeto da autuação.

Ressalta, que no novo demonstrativo, na coluna correspondente à base de cálculo do ICMS, para a maior parte das mercadorias, o valor permanece zerado, o que anula todo o cálculo subsequente realizado.

Em verdade, a alegação defensiva não procede. Verifica-se que nos novos demonstrativos elaborados pela autuante, acostados às fls. 493 a 504, no cumprimento da diligência solicitada por esta JJF, consta na coluna referente à base de cálculo todos os valores da base de cálculo, inexistindo na referida coluna qualquer valor zerado, assim como, na coluna própria referente ao ICMS devido, consta todos os valores apurados e exigidos.

Assim sendo, este item da autuação é subsistente.

Quanto à arguição defensiva sobre o caráter confiscatório da multa de 60%, vale consignar que a referida multa está prevista no art. 42 da Lei n.7.014/96, sendo vedada a este órgão julgador a apreciação de constitucionalidade da norma, consoante determina o art. 125, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB).

Diante do exposto, o Auto de Infração é parcialmente procedente, ficando as infrações conforme demonstrativo abaixo:

INF	VLR. LANÇADO (R\$)	VLR. JULGADO (R\$)	MULTA	RESULTADO
01	89.098,33	74.560,78	100%	PROCEDENTE EM PARTE
02	304,62	304,62	60%	RECONHECIDA
03	1.015,42	1.015,42	100%	RECONHECIDA
04	228.973,85	214.216,28	100%	PROCEDENTE EM PARTE
05	32.842,28	32.842,28	-----	PROCEDENTE
06	27.969,64	27.969,64	-----	PROCEDENTE
07	6.470,77	6.470,77	60%	RECONHECIDA
08	53.948,96	53.948,96	60%	RECONHECIDA
09	15.799,49	12.799,49	60%	PROCEDENTE EM PARTE
10	19.333,87	0,00	---	IMPROCEDENTE
11	16.367,94	16.367,94	60%	PROCEDENTE
<b>Total</b>	<b>492.125,17</b>	<b>440.496,18</b>		

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129712.0001/16-1**, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$379.684,26**, acrescido da multa de 60% sobre R\$89.891,78, e 100% sobre R\$289.792,48, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$60.811,92**, prevista no inciso II, “d” e §1º do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 3.856/81, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de fevereiro de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR