

A.I. Nº - 269193.0009/18-8
AUTUADO - CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S. A.
AUTUANTE - GERALDO BARROS RIOS
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/04/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0029-02/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIA ENTRADA NO ESTABELECIMENTO E POSTERIORMENTE DETERIORADA. O autuante concorda com os argumentos da defesa. Realizada diligência por Auditor Fiscal da ASTEC, que confirmou o entendimento do autuante pela improcedência da infração. Infração insubsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração subsistente. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL. A constatação de diferenças nas entradas de mercadorias, através de auditoria de estoques, autoriza a exigência do imposto baseado 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. Afastada a preliminar de nulidade. Deferido pedido de diligencia. Autuada não elidiu a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide lavrado em 17/12/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$4.605.815,83, acrescido de multa pela constatação das infrações seguir:

INFRAÇÃO 01 – 01.05.10 – Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas, no período de fevereiro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017. Valor exigido R\$ 2.349.195,77, além de multa de 60% prevista no art. 42, inc. VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa que *“Tais mercadorias foram baixadas, com débito fiscal, mediante emissão de notas fiscais com CFOP 5.927; outrossim, procedeu ao estorno desses débitos e não fez o estorno de crédito respectivo, como exigido no art. 312 do RICMS/2012. Os anexos “A” da infração parte do demonstrativo capaz de caracterizar o ilícito, disponível em sua totalidade no CD de arquivos eletrônicos anexado a este PAF, com cópia entregue ao contribuinte, na pasta “ESTORNO DE CRÉDITO_2016/2017. As planilhas foram elaboradas mês a mês e em cada uma delas as seguintes subpastas: 1) NF_SAÍDA: contém o demonstrativo principal e é autoexplicativa; 2) Entrada: contém as entradas dos referidos produtos, extraídos da EFD, base para a tomada do preço da entrada mais recente, conforme previsto no §2º do art. 312 do RICMS/2012; 3) SAÍDA_CSV: contém as saídas constantes da EFD, lastro para a planilha principal (CSV é apenas a extensão*

adotada pelo aplicativo da SEFAZ quando exporta seus relatórios para utilização em Excel ou similar”.

Enquadramento legal: art. 30, inc. IV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 312, inc. IV do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 02 – 04.05.02 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, no período de dezembro de 2016. Valor exigido R\$1.414.196,92 acrescido de multa de 100% prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa que *“O ANEXO A desta infração contém as partes dos demonstrativos capazes de caracterizar o ilícito. As planilhas completas encontram-se no CD de Arquivos Eletrônicos anexado a este PAF, com cópia entregue ao contribuinte, na pasta “ESTOQUE_2016”.*

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I e art. 23-B da Lei nº 7.014/96 c/c art. 83, inc. I do RICMS/2012 e art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 03 – 04.05.05 – Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no período de dezembro de 2017. Valor exigido R\$842.423,14 acrescido de multa de 100% prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa que *“O ANEXO A desta infração contém as partes dos demonstrativos capazes de caracterizar o ilícito. As planilhas completas encontram-se no CD de Arquivos Eletrônicos anexado a este PAF, com cópia entregue ao contribuinte, na pasta “ESTOQUE_2017”.*”.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º inc. VI e art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 13, inc. II da Portaria nº 445/98.

A autuada através de seus advogados, impugna o lançamento, fls. 34 a 117, onde inicialmente demonstra a tempestividade da defesa, transcreve as infrações e faz um breve relato dos fatos, passando a seguir, sob o argumento de cerceamento do direito de defesa, a arguir nulidade do lançamento, por entender que existem diversas irregularidades na sua lavratura.

Afirma que a fiscalização adotou metodologia de apuração em desconformidade com a lei, incorrendo em erro no enquadramento da multa aplicada, bem como na capitulação da infração, atingindo o montante do débito, fato que entende motivador de nulidade do lançamento, por não atender o previsto no art. 18, inc. IV do RPAF/99, que reproduz, uma vez que que são anuláveis os lançamentos que apresentem vícios formais, os quais integram o procedimento preparatório do lançamento, e, nulos aqueles que apresentam vícios nos requisitos, vício material, os quais decorrem da norma jurídica tributária.

Nesse sentido cita o trabalho acadêmico do Auditor Fiscal Raimundo Parente de Albuquerque Júnior, sobre nulidades no lançamento tributário, transcrevendo trecho, onde explica a distinção entre vício formal e vício material, seguida de uma longa explanação doutrinária sobre a matéria, afirmando que no presente caso, o lançamento está maculado por vício.

Explica que os vícios formais são aqueles que não interferem na constituição do crédito tributário ou no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede o lançamento ou a compreensão dos fatos que fundamentam as infrações imputadas. Nestes casos, permite-se a renovação do ato em novo prazo de cinco anos, conforme artigo 173, inc. II, do CTN.

Quanto ao vício material, afirma referir-se ao conteúdo do lançamento, motivador da autuação fiscal e seus valores monetários, diante do fato, das provas e do direito aplicável ao fato, base de cálculo e desconhecimento da natureza do fato.

Como supedâneo, transcreve ementas da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, e do CONSEF, os Acórdãos CJF nº 0082-11/16 e CJF nº 0139-11/16.

Assevera que a Fiscalização não observou o disposto na legislação estadual, incorrendo em erro na capitulação das infrações, constituindo-se em erros formais como omissão de saídas e entradas de mercadoria, e a consequente cobrança de tributo, assim como na fixação das multas, maculando todo o lançamento.

Complementa que o erro incorrido contamina o próprio lançamento, havendo vício substancial, não meramente formal, pois a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo constituem elementos fundamentais do lançamento, conforme definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, que reproduz.

Conclui que o lançamento carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança as infrações, uma vez que o lançamento está eivado de vícios insanáveis e, portanto, deve ser nulo. No entanto, abordará o mérito da infração, em observância ao princípio da eventualidade.

Relata ser uma empresa tradicional no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, tendo como objeto social o comércio, distribuição por atacado e exportação de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, comercialização de roupas e acessórios de vestuário em geral, participação em outras sociedades mercantis, dentre outras atividades e se diz surpreendida com a autuação, haja vista que sempre cumpriu corretamente com suas obrigações tributárias, obedecendo ao Regulamento do ICMS e toda a legislação aplicável neste Estado.

Inicialmente ao tratar da infração 01, lembra que nos termos do art. 312, inc. IV, do RICMS/2012, ocorrendo a perda, furto, extravio ou deterioração de mercadoria perdida dentro do estabelecimento, o contribuinte deverá estornar o crédito, caso tenha se apropriado do mesmo, quando da entrada da mercadoria, mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “ESTORNO DE CRÉDITO”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “DÉBITO DO IMPOSTO – ESTORNOS DE CRÉDITOS”, nos termos do art. 312, § 2º do RICMS/2012.

Dando segmento a explicação, diz que a nota fiscal será emitida com o CFOP 5927 – LANÇAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE BAIXA DE ESTOQUE DECORRENTE DE PERDA, ROUBO OU DETERIORAÇÃO, tendo em vista que a legislação não indica claramente qual o CFOP a ser utilizado para este fim, segundo entendimento manifestado pelo Parecer nº 4.510/2013.

Assevera que assim procedeu, efetuando a baixa no estoque ao final do mês de ocorrência das perdas, com a emissão da nota fiscal – CFOP 5.927 e estornos do crédito no mês seguinte, relativamente às mercadorias que sofreram perda.

Acrescenta *print* do Livro Registro de Inventário, a título exemplificativo, constando o registro das perdas de mercadoria em 2016, registradas em janeiro de 2017 – lançamento em “OUTROS DÉBITOS” no valor de R\$1.359.063,66.

Em seguida, conta que emite e escritura a nota fiscal com o CFOP 5.927, a débito de ICMS e, para não gerar duplicidade destes dois débitos, é feito o estorno no quadro “CRÉDITOS DO IMPOSTO” no valor correspondente ao lançado.

Acrescenta que repete tal processo mês a mês, conforme consta nos Livros de Registro e Apuração do ICMS do exercício de 2017, gravados na mídia anexada a defesa – Doc. 02.

Garante não ter cometido a infração, posto que procedeu ao estorno do crédito das operações em que as mercadorias se perderam, sem qualquer impacto para o Fisco estadual na apuração e recolhimento mensal do imposto, não podendo ser penalizada de forma tão gravosa.

Cita e transcreve lição de Leandro Paulsen, acerca da verdade material, assim como de Celso Antônio Bandeira de Mello, frisando ser imprescindível que a autoridade julgadora analise as provas apresentadas pelo contribuinte, por se tratar de um dever.

Lembra que o Código Tributário Nacional no §2º do art. 147, transcrito, contempla a aplicação do princípio da verdade material, de onde infere que o lançamento constituído, sem observar o princípio da verdade material, poderá ser desconsiderado judicialmente, gerando assim prejuízos ao Erário.

Indica que a Súmula 473 do STF, que assim estabelece: “*A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial*”.

Defende que sejam admitidos outros meios de prova pela Administração para chegar à certeza de determinado fato e nesse sentido, menciona uma decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CARF, cujo trecho transcreve, de forma que entende que os documentos acostados aos autos, comprovam que a operação e apuração dos tributos estão corretas, não havendo que se falar em ausência de estorno de crédito fiscal relativo às mercadorias que foram objeto de perda.

Assegura que cumpriu com as obrigações exigidas no caso, tendo incorrido, quando muito, em erro de formalidade, não cabendo, portanto, a imposição de penalidade tão severa.

Requer a realização de diligência fiscal, com revisão a ser efetuada por Fiscal estranho ao feito, através da ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, sob pena de cerceamento do direito de defesa, nos termos do artigo 5º da Constituição Federal, esperando por fim, que sejam comprovadas todas as razões apresentadas, e ao final, seja confirmado que procedeu a todos os estornos de crédito.

Contestando a infração 02, relativa a suposta ocorrência de omissão de saídas, decorrente da aplicação do roteiro Levantamento Quantitativo de Estoques por Espécie de Mercadoria, em exercício fechado, lembra que o método requer cuidados especificados no art. 3º da Portaria nº 445/98, tendo o autuante, o dever de atentar para as modalidades de apuração da base de cálculo do imposto, conforme previsto no art. 5º da referida portaria.

Diz que a fiscalização presume que o contribuinte promoveu a entrada de mercadorias em seus estoques sem escrituração (presunção de omissão de saída decorrente de presunção de omissão de entrada) e a saída de mercadorias que, embora escrituradas na entrada, não teriam sido localizadas numericamente no estoque final.

Destaca que a presunção decorre exclusivamente da contagem procedida pelo Fisco confrontando os Livros de Registro de Inventário e o SPED, do que resultaram em diferenças de estoque, que nada mais indicam uma discrepância ou erro formal entre o que foi informado no SPED e aquilo escriturado no Livro de Inventário, em decorrência do já explicitado procedimento de efetuar a baixa de estoque mês a mês, com emissão, das notas fiscais com CFOP 5.927, no mês seguinte, gerando assim, uma diferença de estoque entre emissão de nota fiscal a efetiva baixa no sistema.

Apresenta como exemplo do item 19762 – LILY CREM HID DES CPO ACET 250g V4 e destaca que:

- a) A base utilizada pela fiscalização para compor o saldo final de estoque do período de 2016, foi o período compreendido de janeiro a dezembro do mesmo ano;
- b) A baixa do estoque ocorreu em dezembro de 2015, mês de ocorrência delas, com emissão da nota fiscal de perda apenas no mês subsequente, isto é, em janeiro de 2016.

Anexa *print* das telas dos sistemas internos de controle, demonstrando o procedimento descrito.

Frisa que a Fiscalização não verificou a ocorrência do fato gerador, das operações, apenas constatou supostos desencontros de informações e os usou em seu benefício, procedendo ao lançamento de crédito tributário com base em frágeis suposições e presunções, ignorando as normas legais.

Destaca que os fatos narrados no presente Auto de Infração, tanto as omissões de entrada quanto as de saída, nada mais são do que presunções de omissão de saída. Em hipótese, deveriam ter saído, supostamente, mais mercadorias e na outra, deveriam ter entrado mais. Entretanto, nas duas, estão sendo cobrado o ICMS sobre a omissão de saídas.

Ressalta ser necessário que a fiscalização apresente a prova de que as mercadorias deixaram de ser escrituradas tanto na entrada quanto na saída do estoque, para afastar a presunção, sendo que consta no relatório do Auto de Infração é apenas o resultado da conta aritmética entre os estoques iniciais somados, as entradas subtraídas e as saídas.

Entende assim, que o Fisco afrontou o art. 37, da Constituição Federal, sobretudo ao preceito da legalidade, que determina que os atos da administração pública devem obedecer rigorosamente a lei.

Apresenta o Livro de Apuração e demais demonstrativos gravados em mídia, Doc. 02, através dos quais, diz ser possível verificar que em 2016 emitiu as notas fiscais de perda de estoque, porém, as baixas movimentando o estoque ocorreram em 2015, o que de fato, pode ter gerado as inconsistências apontadas pelo fisco, constatando a inexistência de infração à legislação tributária por ausência de recolhimento de ICMS, mas sim, mera divergência entre estoques.

Deduz que não existe subsunção dos fatos à norma que prevê a infração tributária, o que se conclui pela sua interpretação razoável, conforme assevera o princípio da razoabilidade.

Evoca o princípio da verdade material nos processos administrativos, conforme disposto no art. 2º do RPAF, e afirma que a sua busca não pode ocorrer via presunção, não sendo razoável a aplicação da legislação infracional mediante a diferença de estoques, quando nenhum outro elemento fático foi comprovado em favor do Fisco.

Defende que uma infração tributária por presunção, não pode ser levada adiante pelo Fisco, sobretudo no caso concreto, já que as omissões foram presumidas de forma incorreta e sem lógica, desconsiderando os fatos.

Insiste que a fiscalização não comprovou a materialidade da acusação, amparada exclusivamente em presunções decorrentes do “*levantamento quantitativo de estoques*”, sem proceder a busca de outros elementos de prova e, especialmente, sem levar em consideração as situações fáticas dos casos concretos que ocasionaram as alegadas divergências.

Relativamente a infração 03, cuja acusação refere-se ao fato de que a autuada teria incorrido em infração à legislação tributária quanto à suposta falta de recolhimento do ICMS por não terem sido contabilizadas entradas e saídas, afirma que a exigência é improcedente, pois a fiscalização deixou de considerar, na movimentação do estoque as notas fiscais complementares, e as notas de perda de estoque.

Passando a tratar de itens específicos, inicialmente referindo-se as notas fiscais ditas complementares, explica que são notas fiscais de complemento de pagamento, sendo desconsideradas pela fiscalização.

Apresenta como exemplo, o item 27191 – INTENSE BATOM EFEITO MAT 330 LOUCURAS V4, que em janeiro de 2017, registrou em seu livro fiscal as notas fiscais números 158.284 e 158.287, sem movimento de estoque, por se tratar de nota fiscal complementar de preço, conforme *print* de telas dos sistemas de emissão de notas fiscais, que anexa.

Assegura que as notas fiscais que movimentaram o estoque foram registradas em 2016, conforme tabela que apresenta.

Quanto as perdas de estoque, declara que fiscalização não considerou as perdas ocorridas em dezembro de 2016, apresentando como exemplo o item 10182 – CONNEXION DES COL 100 ml, que a Fiscalização considerou a omissão de 8.502 itens, entretanto, a baixa do estoque ocorreu em 2016 e a nota fiscal foi emitida em 2017, ficando claro, segundo entende, não ter ocorrido o fato gerador do ICMS.

Repisa que o levantamento quantitativo de estoque é procedimento regulado pela Portaria nº 445/1998, cujo art. 3º, inc. I, estabelece, expressamente, o caráter abrangente e rigoroso do trabalho fiscal.

Reafirma os argumentos já apresentados quando tratou da infração 02 e defende que a Fiscalização, antes de presumir a prática de um ilícito, deveria buscar por qual motivo o

“*levantamento quantitativo de estoques*” indica divergências com o estoque final registrado nos livros do contribuinte, pois as autoridades administrativas detêm outros instrumentos, para aferir o movimento real ocorrido durante período fiscalizado em um estabelecimento.

Cita e transcreve “o art. 936 do RICMS/97”, que diz ter sido contrariado pelo autuante ao imputar a acusação, sem considerar todos os elementos concernentes à atividade da empresa.

Enfatiza que as diferenças em relação aos registros contábeis e fiscais, decorreram da desconsideração de operações de entrada.

Volta a advertir que a Fiscalização não comprovou a materialidade da acusação, amparada em presunções decorrentes do “*levantamento quantitativo de estoques*”, sem aprofundamento das investigações em busca de outros elementos de prova e, especialmente, sem levar em consideração as situações fáticas dos casos concretos que ocasionaram as alegadas divergências.

Grifa que a multa aplicada prevista no art. 42, inc. VII, alínea “b” e inc. III da Lei nº 7.014/96, que reproduz, os quais estabelecem a aplicação de multa nos percentuais de 60% e 100%, respectivamente, se mostram desproporcionais e com feições de confisco, ato totalmente vedado pela Constituição Federal no seu art. 150, inc. IV.

Ressalta que o princípio da vedação do confisco é previsto no sistema tributário nacional como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, transcrevendo lição de Hugo de Brito Machado, que defende não existir a possibilidade da multa causar lesão ao contribuinte, inviabilizando o seu sustento e aniquilando seu patrimônio.

Lembra que no âmbito administrativo, deve ser levado em consideração o princípio da proporcionalidade, cabendo ao Fisco quando da fixação das sanções, dosá-las de forma que não se apresentem como verdadeiro confisco – TRF-5ª Região, MS nº 2001.83.00.0158724, Rel. Juiz Ivan Lira de Carvalho, DJ de 31/10/2002. Porquanto, o caráter confiscatório da multa desconfigura, desnatura, sua própria natureza e função. Ou seja, o que era para servir como instrumento sancionador e inibidor do Estado, transforma-se em inequívoca fonte de arrecadação, conformando-se como verdadeiros tributos ilegais.

Conclui que a multa não pode ter caráter confiscatório, logo, é perfeitamente cabível sua redução em face de valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Entende que o fisco ao imputar multa de 60% e 100% sobre o valor da operação, acaba por confiscar parte do patrimônio do contribuinte, uma vez que as supostas infrações cometidas, mesmo que fossem verdadeiras, não justificam a multa extorsiva exigida, violando preceitos constitucionais.

Ressalta que a aplicação de multa tem como função apenas a punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não de proporcionar a recomposição do Erário, o que já está sendo feito pela exigência do imposto, conforme se verifica nas palavras de Heron Arzua e Dirceu Galdino, cuja doutrina transcreve.

Aduz que a vedação do caráter confiscatório da atuação tributária tem estreita relação com a capacidade contributiva, conforme doutrina reproduzida de José Eduardo Soares de Melo.

Diz que os Tribunais têm reduzido a multa, flagrantemente confiscatória, a padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Estado, evocando o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, no julgamento pelo Pleno, do RE 55.906/SP, entendimento mantido quando do julgamento de Recurso Extraordinário apresentado pela Fazenda do Estado de São Paulo no RE 57.904/SP.

Após tecer comentários acerca do poder discricionário da Administração Pública, diz que foi autuada por infringir dispositivos da Portaria nº 445/98 e quando da aplicação da multa, o fisco utilizou-se do poder discricionário, e aplicou as multas estabelecidas na Lei nº 7.014/96, que fixa penalidades mais gravosas.

Afirma que se trata de conduta errada, não sendo, portanto, permitida a manutenção do ato administrativo, haja vista que deveria o Fisco, em razão da retroatividade da lei benigna, prevista

no art. 106, inc. II do CTN, ter aplicado a penalidade prevista na citada Portaria, que de fato constitui-se menos lesiva ao contribuinte, pois nos casos em que houver dúvida quanto aos fatos e à prática de supostas infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte, conforme disposto no artigo 112 do CTN.

Ressalta que a Portaria nº 445/98 estabelece no caso de infração ao art. 13, incisos I e II, a aplicação da multa de 70% e, assim, deveria o autuante ter imposto a multa neste percentual e não as multas estabelecidas na Lei nº 7.014/96, no percentual de 100%, mais gravosa.

Conclui que pelo equívoco cometido pela Fiscalização, impactando no montante exigido, gera a falta de certeza e liquidez do débito, assim, deve se declarar a nulidade da autuação, conforme disposto no art. 18 do RPAF/99, transcrevendo excertos da jurisprudência do CONSEF – Acórdão JJF nº 0277-04/07.

Pontua que mantida a cobrança da multa aplicada, comprovadamente indevida, estará caracterizada a prática de enriquecimento ilícito pelo Erário e punirá o contribuinte, que sempre agiu dentro da legalidade, observando todas as regras impostas pela legislação, devendo Auto de Infração ser julgado improcedente.

Requer a redução da multa aplicada, caso não seja decretada a improcedência do lançamento.

Ainda pede que:

- a) Sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, com a juntada posterior dos documentos que se fizerem necessários;
- b) Seja realizada revisão fiscal por fiscal estranho ao feito, através da ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF;
- c) Seja acolhida a preliminar de nulidade do Auto de Infração;
- d) No mérito, seja julgada totalmente improcedente a autuação;
- e) Todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos seus patronos constante defesa.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 120 a 123, onde inicialmente contesta a preliminar de nulidade, afirmando se tratar a peça impugnatória do que denomina “*defesa padrão*”, pois a autuada faz um exaustivo apanhado conceitual, sem qualquer nexos com a acusação, sem apresentar um só motivo que justifique tal pedido.

Quanto aos argumentos da defesa contestando a infração 01, relata que a SEFAZ tem enfatizado a necessidade de esgotar as tentativas de propiciar ao contribuinte a possibilidade de se justificar ante um aparente ilícito fiscal tributário, antes da lavratura do Auto de Infração, com as consequências processuais administrativas e/ou judiciais conhecidas e assim, diz ter procedido no processo de fiscalização.

Para comprovar, transcreve a sequência dos *e-mails* trocados com a empresa, onde, segundo afirma, lhe foi oportunizado que justificasse as dúvidas levantadas pela fiscalização, sem que as tenha feito tempestivamente.

Questiona o fato de somente neste momento a autuada ter decidido detalhar os procedimentos adotados no trato da questão abordada na infração 01, e conclui que apesar de heterodoxos e não usuais, admite não ter ocorrido prejuízo ao Erário.

Portanto, propõe o acatamento dos argumentos da defesa para a infração 01.

Ao abordar a infração 02, que trata de Auditoria de Estoques – omissão de saídas em valor superior ao das omissões de entradas, em 2016, pontua que a autuada apresenta o argumento para descaracterizar a infração, por “*basear-se em presunção, sem a comprovação da efetiva materialidade da acusação, sem aprofundamento das investigações em busca de outros elementos de prova.*”, e no mérito, defende-se com uma alegação que classifica como “*pífia*”, entendendo que as diferenças encontradas no levantamento quantitativo de estoque decorreram de um “*erro formal*” na sua EFD, pelo fato da baixa no inventário, dos produtos perecidos dar-se

em um mês e a emissão das respectivas notas fiscais, ocorrer no mês seguinte, utilizando o CFOP 5.927.

Explica que no processo de auditoria de estoque, selecionou centenas de itens, dentre estes, a empresa tomou um produto, onde identifica a ocorrência do dito “erro formal”, fl. 61, onde declara, implicitamente, que tal produto foi baixado do estoque, por perda, deterioração etc., em dezembro de 2015, e que esse foi o mês de ocorrência. Entretanto, a nota fiscal de saída somente foi emitida em janeiro de 2016.

Constata, portanto, se assim ocorreu, dever-se-ia, então, desconsiderar a nota fiscal emitida em janeiro de 2016, já que o fato gerador de sua subsunção se deu no ano anterior, logo teria aumentada a omissão de saídas.

Transcreve trecho da defesa contida na fl. 63, na qual entende que a autuada faz uma confissão de culpa, mas, numa tentativa de manobra retórica, tenta transferi-la para a fiscalização.

Conclui por não acatar os argumentos da defesa que qualifica como: “*pueris, contraditórios e inaceitáveis*”.

Quanto a infração 03 que também se refere a levantamento quantitativo de estoques, neste caso, detectada a omissão de entradas em valor superior ao das omissões de saídas, em 2017, ressalta que a autuada apresenta os mesmos argumentos trazidos na contestação da infração 02, apenas acrescenta que a fiscalização não teria considerado “*notas fiscais de complemento de pagamento*”, apresentando como exemplo, fl. 65, onde deixa claro que as duas notas fiscais citadas são complementares de preço, “*sem movimento de estoque*”, argumento que diz escapar a sua compreensão.

Delega ao CONSEF apreciar as considerações da defesa acerca das multas aplicadas, por se tratar de matéria já pacificada.

Por fim, propõe que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, e que seu valor de R\$2.256.620,06.

Em sessão de pauta suplementar em 31 de maio de 2019, os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, resolvem converter o processo em diligência à ASTEC/CONSEF para que um Auditor Fiscal estranho ao feito, analise o procedimento adotado pela empresa ao proceder aos estornos de créditos fiscais decorrentes das perdas com base nos dados da Escrituração Fiscal Digital–EFD e se pronunciar acerca das questões abordadas quanto ao impacto do procedimento adotado pela empresa autuada no estorno de crédito no levantamento quantitativo de estoque–infrações 02 e 03.

O processo foi encaminhado ao Auditor Fiscal da ASTEC/CONSEF, que após as análises, emitiu o Parecer nº 001/2020, fls. 187 a 194, onde assim se pronunciou: “*pode-se concluir que tal comportamento do contribuinte autuado, a CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S. A. em proceder o registro de ocorrência das perdas, roubo ou deterioração dos seus produtos, não seguindo exatamente o que determina a legislação, é, acredito dado à sua logística operacional*” e complementa que “*...o fato é que não observo nada que possa trazer qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, seja no aspecto do impacto ou recolhimento do tributo, seja no aspecto dos procedimentos fiscais. O efeito econômico-financeiro deste procedimento é igual nas duas situações*”.

Quanto à segunda questão, abordada no pedido de diligência, o i. diligente, assim se pronuncia: “*O impacto no ‘Estoque’ do contribuinte autuado dar-se-á na emissão e registro do documento fiscal, ou seja, na emissão da nota fiscal que se dá no mês de ocorrência do fato gerador, ou seja, quando da ocorrência das perdas, roubo ou deterioração dos seus produtos*”.

Acrescenta que “*... as omissões apuradas no Levantamento Quantitativo de Estoque, objeto das infrações 02 e 03, do auto de infração, em tela, não tem relação ao ‘modus operandi’ do registro fiscal das ocorrências das perdas, roubos ou deterioração dos produtos pelo contribuinte autuado, que procedeu de forma diferente do estabelecido na legislação da Bahia, disciplinado no art. 312, inc. IV, §2º do RICMS/2012*”. E que “*É fato que a sensibilização do ‘Estoque’ decorrente*

das ocorrências das perdas, roubo ou deterioração dos produtos, seja pelo que determina a legislação do ICMS da Bahia, ou, pelo ‘modus operandi’ do defendente, só repercutiu apenas uma vez, o que é correto”.

A autuada, tomando ciência do resultado da diligência, se manifesta, fl. 215 a 220, onde afirma ser tempestiva a manifestação, faz uma breve síntese dos fatos, reproduz as infrações e o teor da diligência à ASTEC/CONSEF.

Registra que o fiscal autuante aceitou os argumentos da defesa referentes a infração 01, porém refutou as razões apresentadas para as infrações 02 e 03, contudo, não contestou especificamente os elementos trazidos pela defesa, levando a crer que não analisou o conteúdo da mídia apresentada,

Cita a conclusão do estranho ao feito e, referindo-se à infração 01, ressalta que o parecer do diligente concorda com o posicionamento do autuante, de forma que requer a homologação dos opinativos com o reconhecimento da improcedência da infração 01.

Quanto as infrações 02 e 03, salienta que tanto o autuante quanto o fiscal diligente, não enfrentaram as divergências de estoque justificadas na defesa, limitando-se ambos a afirmar que o contribuinte não trouxe aos autos, arguição dessa matéria, conclusão que considera equivocada, pelo fato de ter indicado que o procedimento de registro das ocorrências de perdas, roubo ou deterioração, gera divergência no registro do estoque.

Defende que o procedimento aplicado pelo diligente ao examinar a infração 01, deveria ter sido aplicado para examinar as infrações 02 e 03, item por item, visando confirmar que as divergências de entradas e saídas apuradas no levantamento quantitativo de estoque daquele mesmo procedimento de registro, motivo do seu pedido de diligência.

Assevera quanto a infração 02, que o estoque inicial de 2016 já estaria contaminado pelas notas fiscais de dezembro de 2015, correspondentes as baixas, fato que já permitiria a identificação de divergências, quando se considera a metodologia do levantamento quantitativo de estoques, a fórmula aplicada, sem que se tenha investigado na escrita fiscal, fato que venha identificar as divergências apontadas.

Quanto a infração 03, pontua que a diligência realizada não se manifestou acerca das notas fiscais complementares citadas na defesa, demonstrando que estas notas não promoveram movimentação de mercadorias no estoque, por se tratar de mera complementação de preço das operações originais, razão pela qual requer a revisão da diligência.

Frisa que a diligência realizada pela ASTEC, referente as infrações 02 e 03, foi incompleta, causando prejuízo ao contribuinte, cerceando seu direito da ampla defesa.

Por fim, requer o reconhecimento da improcedência da infração 01 e o retorno à ASTEC para conferência das divergências de estoques por mercadoria fiscalizada ou concessão de prazo para o contribuinte fazê-lo, sob pena de nulidade do julgamento a ser proferido pela 2ª JJF.

O autuante retorna aos autos, fls. 226 a 228 onde inicialmente diz não poder deixar passar despercebida a acusação feita pela defesa acerca dos termos utilizados na informação fiscal. Para tanto, reproduz integralmente a informação fiscal prestada anteriormente, no sentido de destacar que não identificou qualquer vocábulo indigno aos membros do CONSEF, transcrevendo o art. 2º do RPAF/99, enfatizando o princípio do informalismo aplicado na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo, cuja afirmação justifica como mais uma atitude hostil dos representantes da autuada para com os fiscais baianos.

Quanto ao pedido referente a infração 02, afirma se tratar de uma tentativa procrastinatória, pois, a autuada não tem interesse em apresentar qualquer demonstrativo, uma vez que os valores são irrisórios e seria um trabalho inútil.

Em relação ao primeiro motivo, exemplifica o período de 2016 quando o total de saídas foi de R\$1.606.642.157,36. Destas, R\$3.188.715,37 correspondem ao CFOP 5.927, questionado na infração, ou seja 0,20%. Deste percentual, as emissões de dezembro de 2016 não estariam sendo consideradas

por terem as notas fiscais emitidas somente no mês seguinte. Assim, conclui que $1/12 \times 0,2\% = 0,017\%$, que incidindo no valor da infração, R\$1.414.196,92, corresponde a R\$240,00.

Quanto ao segundo motivo, já que tal valor, mesmo irrisório, deve ser anulado pelo fato das notas fiscais de janeiro de 2016, com o mesmo CFOP, seguindo aos mesmo procedimento da empresa, deveriam ser excluídas por se referirem a fatos geradores de dezembro de 2015.

Ao abordar a infração 03, reproduz integralmente os termos da informação prestada.

Conclui, propondo que o auto de infração seja julgado parcialmente procedente.

Tendo o processo retornado ao CONSEF para julgamento, considerando que a Portaria nº 445/98, tomada como base para a autuação, sofreu alteração em 03/01/2020, através da Portaria nº 001, alterando a redação do § 1º do art. 3º, os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de pauta suplementar decidiram converter o processo em diligência à INFAZ de origem, fl. 231 e 232, para que o Auditor Fiscal autuante, após análise, refaça o levantamento quantitativo de estoque, aplicando o percentual de perdas previsto na Portaria nº 445/98, com a nova redação dada pela Portaria nº 001 de 03/01/2020.

O Auditor Fiscal autuante, retorna aos autos, fl. 236, onde diz ter procedido a diligência fiscal nos termos requeridos, e que, por não estar a autuada enquadrada em nenhum dos incisos do §1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, enquadrou no inc. VII, por ser de maior similitude com a condição de fato da autuada, ou seja, “*comércio de atacarejo*”, apesar de não reconhecer qualquer atividade de comércio varejista.

Complementa que no levantamento quantitativo realizado foram consideradas todas as saídas com CFOP 5.972 – Perdas etc., como pode ser observado nos demonstrativos “ESTOQUE RELAÇÃO DE CFOPs” e “ESTOQUE OMISSÃO DE SAÍDA LISTA DE N FISC.DE SAÍDA”, anexo. O valor destas saídas consideradas em 2016 foi de R\$762.390,89.

Propõe que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente no valor de R\$2.256.620,06. Caso, o CONSEF discorde dos argumentos postos e decida considerar as planilhas apensadas, a infração 02 passaria para R\$656.739,25 e o total do Auto de Infração a R\$1.499.162,39.

A autuada foi intimada a tomar ciência da diligência através da mensagem postada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 19/10/2020, e não tendo se manifestado, o processo foi remetido ao CONSEF para julgamento.

É o relatório.

VOTO

O presente lançamento, imputa ao sujeito passivo, inscrito no Cadastro Estadual de Contribuintes na condição NORMAL, na atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 4646-0/01 – Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, e secundárias, de comércio atacadista de artigos de cama, mesa e banho, de artigos do vestuário e acessórios, produtos de higiene pessoal, dentre outras, três infrações à legislação do ICMS, todas tempestivamente impugnadas.

Preliminarmente, a autuada argui nulidade do lançamento pelos motivos já expostos no relatório.

Compulsando os autos, verifico que o início da ação fiscal foi comunicado ao contribuinte com a Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais e/ou Prestação de Informações, fl. 04, postada via DT-e, mensagem 102370, em 01/11/2018, lida no mesmo dia.

Os levantamentos que sustentam a exigência fiscal, foram elaborados pelo autuante com base nos dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte, fls. 18 a 36, gravados na integralidade em mídia, CD, fl. 16, entregues em cópias a autuada, quando esta tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 19/12/2018, fl. 02 e conforme recibos, fls. 05 a 08.

Os levantamentos contêm todos os dados necessários ao perfeito entendimento das acusações, tais como: número da nota fiscal, descrição dos produtos, CFOP de cada operação, quantidade dos

itens, valor unitário e total, alíquota aplicável, ICMS, data de entrada, valores do estorno lançado e devido e o crédito a estornar, de forma que resta descaracterizado o cerceamento de defesa.

Constato que o crédito tributário foi constituído por autoridade administrativa competente para tal, que através de procedimento administrativo regular e aplicação de roteiros de auditoria fiscal-contábil, verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, prevista na Lei nº 7.014/96, tudo em consonância com o art. 142 do CTN.

Registro, que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e rege-se pela lei então vigente, conforme determina o art. 144 do citado CTN, e o Auto de Infração contém todos os elementos relacionados no art. 39 do RPAF/99.

Portanto, não vislumbro a existência de vício que possa macular de nulidade o lançamento, e assim, rejeito a arguição de nulidade.

Quanto ao pedido de diligência, registro que foi deferido na forma requerida pela autuada, para revisão a ser efetuada por Fiscal estranho ao feito, através da ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, o que afasta a outra arguição de cerceamento do direito de defesa.

A diligência foi determinada pelos membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em 31/05/2019, fls. 126 a 128, resultando no Parecer ASTEC nº 001/2020, fls. 187 a 194, também apoiado nos documentos extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, fls. 130-A a 186, tendo os levantamentos e parecer resultantes do trabalho do diligente, sido entregues ao contribuinte conforme intimação, fl. 196, assim como a informação do Auditor Fiscal autuante, encaminhada através do DT-e, mensagem 150287, postada em 04/02/2020, fatos que demonstram a submissão ao que determina o art. 149-A do RPAF/99, tendo sido observado o disposto no §1º do art. 18 do citado RPAF, em observância aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa.

No mérito, a infração 01 acusa o contribuinte de não ter procedido ao estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas.

Em sede de informação fiscal, o autuante acata os argumentos da defesa, declarando que *“Apesar de absolutamente heterodoxos e inusuais, há que se admitir que não houve prejuízo ao erário, no que toca ao item recorrido. Propomos a aceitação dos argumentos da defesa”*.

A diligência deferida pela 2ª JJF, teve dentre outros, o objetivo de analisar o procedimento adotado pela empresa para proceder aos estornos de créditos fiscais decorrentes das perdas com base nos dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD e o possível prejuízo ao Erário.

Após o cumprimento da diligência, o Auditor Fiscal da ASTEC, concluiu que o *“...Contribuinte Autuado fez o estorno dos créditos decorrente do registro das ‘perdas’, ‘roubo’ ou ‘deterioração’ dos seus produtos, como assim determina a legislação, não nos moldes disciplinado no art. 312, inc. IV, § 2º do RICMS/2012, mas o fez”*, fundamentado no parecer, cujo trecho transcrevo:

“De pronto, há de se destacar que o procedimento do registro de ‘perda’, ‘roubo’ ou ‘deterioração’ dos produtos, pelo sujeito passivo, a CALAMO DIST DE PROD DE BELEZA S.A., não é o efetivamente determinado na legislação do ICMS da Bahia, ou seja, o disciplinado no art. 312, inc. IV, § 2º do RICMS/2012, todavia não identifique que estejam indo de encontro à legislação e por conseguinte, trazendo qualquer prejuízo ao Estado da Bahia.

O procedimento de efetuar o registro, ao final do mês de ocorrência, da ‘perda’, ‘roubo’ ou ‘deterioração’ dos seus produtos, procedendo um lançamento de ajuste a débito sob a denominação ‘OUTROS DÉBITOS – Ocorrências não Especificadas Anteriormente – ICMS PERDA DE ESTOQUE’, em vez da emissão documento fiscal, ou seja, emissão da nota fiscal, cuja natureza da operação seria ‘Estorno de crédito’, no próprio mês de ocorrência dos fatos, como assim estabelece a legislação, não traz qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, dado que o documento fiscal, ou seja, a nota fiscal de registro de ‘perda’, ‘roubo’ ou ‘deterioração’ dos produtos são efetuados no mês seguinte.

Daí que, quando o Contribuinte Autuado, a CALAMO DIST DE PROD DE BELEZA S.A., emite o documento fiscal no mês seguinte da ocorrência da ‘perda’, ‘roubo’ ou ‘deterioração’ dos produtos, correspondente ao lançamento de ajuste a débito sob a denominação ‘OUTROS DÉBITOS – Ocorrências não Especificadas

Anteriormente – ICMS PERDA DE ESTOQUE’ efetuado no mês anterior, ou seja, o mês de ocorrência da perda”, “roubo” ou “deterioração” dos produtos; ele também efetua o lançamento de ajuste de estorno de débitos sob a denominação ‘OUTROS DÉBITOS – Ocorrências não Especificadas Anteriormente – ICMS PERDA DE ESTOQUE’ para evitar a duplicidade.

Por fim, destaco que se pode concluir que tal comportamento do Contribuinte Autuado, a CALAMO DIST DE PROD DE BELEZA S.A. em proceder o registro de ocorrência das perdas”, ‘roubo’ ou ‘deterioração’ dos seus produtos, não seguindo estritamente o que determina a legislação, é, acredito, dado a sua logística operacional.

Bem! o fato é que não observo nada que possa trazer qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, seja no aspecto do impacto no recolhimento do tributo, seja no aspecto dos procedimentos fiscais. O efeito econômico-financeiro desse procedimento é igual nas duas situações.

Observo que, o efeito econômico-financeiro na escrita fiscal, com repercussão na apuração do imposto, tanto no procedimento efetuado pelo autuado, quanto no procedimento disciplinado no art. 312, inc. IV, § 2º do RICMS/2012, dar-se-á no mês de ocorrência dos fatos, como assim determina a legislação. (...)

No caso do procedimento disciplinado no art. 312, inc. IV, § 2º do RICMS/2012, a repercussão econômico-financeiro na escrita fiscal ocorre com a emissão do documento fiscal, ou seja, da nota fiscal do registro da ‘perda’, ‘roubo’ ou ‘deterioração’ dos produtos na data de ocorrência dos fatos”.

Diante do posicionamento do autuante, da análise da escrita fiscal do contribuinte nesse aspecto, e, considerando o parecer elaborado pelo i. diligente da ASTEC/CONSEF, acolho o entendimento do autuante e do diligente, e considero insubsistente a infração 01.

As infrações 02 e 03, decorreram de apurações efetuadas através de Levantamento Quantitativo de Estoque por item de Mercadoria em exercício fechado, tendo na infração 02 sido constatado que houve falta de recolhimento do ICMS em função da omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado no período de dezembro de 2016.

A defesa argumenta que “...as diferenças apuradas nada mais indicam do que uma discrepância/erro formal entre o que foi informado no SPED e aquilo escriturado no Livro, em decorrência do já explicitado procedimento da Impugnante de efetuar a baixa de estoque mês a mês, com emissão, contudo, das notas fiscais com CFOP 5.927 no mês seguinte, gerando assim, uma diferença de estoque entre emissão de nota fiscal versos a efetiva baixa no sistema”.

Na infração 03, a falta de recolhimento do ICMS foi constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre as operações de entrada, diferença de maior expressão monetária, com base na presunção legal, prevista no art. 4º, §4º inc. VI da Lei nº 7.014/96.

A autuada argui em sua defesa que a exigência é improcedente, pois a fiscalização deixou de considerar, na movimentação do estoque da empresa, as notas fiscais complementares, e as notas de perda de estoque.

Considerando que as infrações 02 e 03 decorrem das mesmas evidências resultado da aplicação do mesmo roteiro de auditoria com a mesma metodologia de cálculo, ambas serão abordadas conjuntamente.

A metodologia aplicada no cálculo do imposto devido neste roteiro de auditoria encontra os esclarecimentos quanto ao seu alcance, na Portaria nº 445/98, que assim define o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, como uma “modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.”

O levantamento quantitativo, tem por pressuposto, e fundamentação o resultado da aplicação da equação matemática: $ESTOQUE\ INICIAL + ENTRADAS - SAÍDAS = ESTOQUE\ FINAL$, onde é verificado se as quantidades de saídas de determinados itens, selecionados pela auditoria, podendo ser realizado em um exercício corrente – exercício em aberto ou em exercício fechado.

No caso em análise foi aplicado a segunda modalidade, ou seja, exercício fechado e, portanto, foram examinados os dados registrados na escrita fiscal do contribuinte, a sua EFD, tendo sido aplicada a equação acima transcrita, que por se constituir numa fórmula matemática, pressupõe-se que resultando dos cálculos, alguma diferença, implica necessariamente em omissão de entradas ou saídas de mercadorias.

Da análise dos demonstrativos analíticos elaborados pelo autuante, fls. 35 a 43, gravados no CD, fl. 16, verifico que foram observados os cuidados previstos no art. 3º da Portaria nº 445/98, ou seja, a quantificação das mercadorias, considerada no estoque inicial, as quantidades entradas, de saídas e do estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento teve como fonte de dados a EFD do contribuinte, foi observada a unidade de medida adotada, sendo a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria.

Quanto exigência da defesa que a fiscalização apresente a prova de que as mercadorias deixaram de ser escrituradas tanto na entrada quanto na saída do estoque, para afastar a presunção, lembro que efetivamente a regra contida no art. 41 do RPAF/99, prevê que constitui dever do Fisco instruir o lançamento com os demonstrativos e provas necessárias à demonstração da acusação.

Contudo, há exceções a essa norma, quando a lei, de forma categórica, enumera situações em que o dever da prova da acusação fiscal é invertida, configurando-se as chamadas presunções legais relativas, estabelecidas pela lei em favor do Fisco, o desincumbindo do encargo de provar materialmente a acusação, bastando estabelecer a relação entre os fatos apurados no procedimento investigatório fiscal e a dedução das correspondentes consequências, que podem implicar, se for o caso, na exigência de tributo.

A Lei nº 7.016/96, estabelece algumas normas nesse sentido, a exemplo do que ocorre quando o Fisco verifica a ocorrência de entrada de mercadorias sem o registro contábil e fiscal, caso dos autos, onde a lei autoriza que o imposto seja lançado, transferindo-se ao sujeito passivo o encargo de fazer a prova em contrário, que no caso em análise, não ocorreu.

Assim, tendo o autuante realizado o cálculo efetuado, descrito de forma clara e explícita todos os elementos componentes da equação, conforme os demonstrativos, desincumbiu-se, do seu ônus probatório naquilo que se refere aos elementos indicativos da ocorrência do fato gerador, cabendo ao contribuinte o ônus probatório.

A defesa afirma que “...visando demonstrar o equívoco cometido pela d. Fiscalização, é que a Impugnante apresenta o Livro de Apuração e demais demonstrativos na mídia em anexo (Doc. 02), através dos quais é possível verificar que, em 2016, a Impugnante fez as emissões das notas fiscais de perda de estoque, porém as baixas movimentando o estoque ocorreram em 2015, o que de fato, pode ter gerado as inconsistências apontadas pelo fisco”.

Tal argumento suscitou a segunda demanda da diligência determinada pelos membros da 2ª JJF, solicitando ao diligente se pronunciar acerca das questões abordadas quanto ao impacto do procedimento adotado pela empresa para o estorno de crédito, no levantamento quantitativo de estoque, que resultaram nas infrações 02 e 03.

Em resposta, o diligente concluiu que: “Neste contexto, apesar do Contribuinte Autuado efetuar 03 (três) registros fiscais para lançar as ocorrências das ‘perdas’, ‘roubo’ ou ‘deterioração’ dos seus produtos, apenas um registro tem repercussão no ‘Estoque’, isto é, o registro das notas fiscais emitidas, que acontece no mês seguinte à ocorrência do fato gerador por decisão do próprio sujeito passivo.

Desta forma, entende este Diligente que as omissões apuradas no Levantamento Quantitativo de Estoque, objeto das Infrações 02 e 03 do Auto de Infração, em tela, não tem relação ao ‘modus operandi’ do registro fiscal das ocorrências das ‘perdas’, ‘roubo’ ou ‘deterioração’ dos produtos, pelo Contribuinte Autuado, que procedeu de forma diferente do estabelecido na legislação da Bahia, disciplinado no art. 312, inc. IV, § 2º do RICMS/2012.

É fato que a sensibilização do 'Estoque' decorrente das ocorrências das 'perdas', 'roubo' ou 'deterioração' dos produtos, seja pelo que determina a legislação do ICMS da Bahia, ou seja, pelo 'modus operandi' do defendente, só repercutiu apenas uma vez, que é o correto".

Os dados exemplificativos apresentados pela defesa não servem para contestar o resultado aritmético da operação do levantamento quantitativo de estoque, reservando-se a arguir que a *"...Fiscalização nem de perto 'verificou a ocorrência do fato gerador', das operações mercantis de circulação de mercadorias em questão, mas tão somente constatou supostos 'descasamentos' de informações e os usou em seu benefício, procedendo ao lançamento de crédito tributário baseando-se em frágeis suposições e presunções..."*.

Quanto ao outro argumento da defesa, mantido inclusive na sua última manifestação, de que a *"...fiscalização deixou de considerar, na movimentação do estoque da empresa, (i) as notas fiscais complementares."*, cai por terra em razão do exemplo trazido, onde a autuada afirma que *"em janeiro de 2017, a Impugnante registrou em seu livro fiscal as notas fiscais 158284 e 158287, sem movimento de estoque, por se tratar de nota fiscal complementar de preço."*, sendo que *"as notas fiscais que movimentaram o estoque foram registradas em 2016."*

Isto porque o levantamento quantitativo de estoque, repito, se destina *"a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária"*, art. 1º da Portaria nº 445/98.

Portanto, se as notas emitidas no exercício fiscalizado, segundo afirma a própria autuada, não houve *"movimento de estoque, por se tratar de nota fiscal complementar de preço"*, não tem influência alguma no levantamento, considerar tais notas.

Uma segunda diligência, desta vez dirigida ao autuante, foi determinada para que fosse analisada a possibilidade de aplicação do percentual de perdas previsto no § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98, com a nova redação dada pela Portaria nº 001 de 03/01/2020, em relação a cada item de mercadoria que tenha apurado omissão de saídas.

Em resposta à diligência, o autuante informa que não havendo identificação de operações de comércio varejista, opina pela inaplicabilidade dos percentuais de redução, conclusão que acolho, devendo ser considerado procedentes a infração 02 no valor de R\$1.414.196,92 e a infração 03 no valor de R\$842.423,14, totalizando como devido o montante do ICMS no valor de R\$2.256.620,06.

Registro que o resultado dessa nova diligência a autuada foi intimada a tomar ciência através da mensagem postada via DT-e, em 19/10/2020, sem data de leitura, fato que autoriza considerar cientificado o contribuinte em 27/10/2020, com base no art. 127-D, parágrafo único, inc. III da Lei nº 3.956/81 – COTEB, não havendo, no prazo regulamentar, manifestação.

Assim sendo, voto pela procedência das infrações 02 e 03.

Nego o pedido de revisão da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, por entender que o parecer do diligente, a informação fiscal do Auditor Fiscal autuante, assim como a documentação constante dos autos é suficiente à minha convicção para decidir a lide, não cabendo arguir, como fez a autuada, cerceamento de defesa, uma vez que em todas as oportunidades e todos os documentos produzidos lhe foi oportunizado conhecer e se manifestar, e os dados que serviram de base para os procedimentos são aqueles constantes na sua EFD, portanto, de seu conhecimento.

Nesse sentido, transcrevo o trecho do voto proferido pelo i. julgador Valtércio Serpa Júnior, no Acórdão JJF nº 0106-02/20-VD:

"Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, o que não é o caso presente."

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

Ementa: 'AGRAVO REGIMENTAL - AGRADO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA - NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E REQUISIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA - SÚMULA 7/STJ. A matéria escapa do âmbito de cognição do recurso especial, pois necessário seria o reexame do conjunto probatório para se analisar se as provas dos autos são suficientes para a apreciação do pedido formulado, o que encontra óbice no enunciado da Súmula 7 deste Sodalício. Não há que se falar em cerceamento de defesa ou ilegalidade se o juiz indefere a produção de prova pericial e a juntada do processo tributário administrativo ao verificar que o processo está suficientemente instruído. Agravo regimental não provido'. (Grifei).

Já a 5ª Turma do mesmo STJ, na análise de matéria afeita a requerimento de realização de diligência, no AGRG NO ARESP 774036 / SP 2015/0219845-4, tendo como Relator o Ministro Ribeiro Dantas, ainda que não tratando de matéria no âmbito tributário, mas de matéria de mesma natureza da ora analisada, assim se manifestou:

'INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRADO REGIMENTAL. AGRADO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada. Precedentes'.

Cito ainda trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 – APELAÇÃO CÍVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7ª Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

'A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento'.

Em relação ao pedido de concessão de prazo para que a própria autuada proceda a requerida revisão, sob o argumento que "...o prazo de defesa seria humanamente impossível promover esse levantamento..." resta prejudicado, uma vez que tendo a defesa sido apresentada em 15/02/2019, a autuada foi instada, pela última vez a se manifestar em 19/10/2020, através de mensagem do DT-e, fls. 239 e 239-v, período superior a 20 meses, sem que tenha se manifestado, fato que impõe a rejeição do argumento da defesa e caracteriza sem fundamento o pedido de concessão de prazo para tal.

Quanto as multas sugeridas pelo autuante, lembro que estas estão previstas na Lei nº 7.014/96, não podendo o órgão julgador administrativo negar a aplicação de norma vigente.

A autuada requer também que todas as intimações sejam encaminhadas ao endereço dos seus patronos indicados da peça defensiva. Quanto a esta pretensão, informo não haver qualquer óbice para o seu cumprimento, entretanto, fica consignado que o não atendimento à solicitação não

caracterizará nulidade do Auto de Infração, desde que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo sejam efetuadas nos termos do art. 108 do RPAF/99, em sintonia com o estabelecido no art. 127 do Código Tributário Nacional.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269193.0009/18-8**, lavrado contra **CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.256.620,06**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, alínea III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR