

PROCESSO
AUTUADA
AUTUANTE
ORIGEM
PUBLICAÇÃO

- A. I. 269141.0004/19-0
- COMERCIAL DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO COROA LTDA.
- MARCO ANTÔNIO MACHADO DE ABREU
- DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO
- INTERNET 20/08/2021

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0127-02.21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIA SOB REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. b) MERCADORIA NÃO ENTRADA NO ESTABELECIMENTO OU SERVIÇO NÃO PRESTADO. Retificação de ofício da multa aplicada, de 150%, para 100%, diante do fato da redação do inciso V, alínea “b” do artigo 42 da Lei 7.014/96, alterado pela Lei 14.183/19, que passou a produzir efeitos a partir de 13 de dezembro de 2019, atendendo tal retificação ao disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que a lei aplica-se a ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Infração mantida. c) LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. d) ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. e) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infrações não contestadas. f) AQUISIÇÕES DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. Revisão efetuada pelo autuante em sede de informação fiscal, acatando o pleito defensivo, reduz o valor lançado. Infração parcialmente subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. Infração não impugnada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças tanto de entradas omitidas, como de saídas, através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base no maior valor não declarados (saídas). 4. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Infração não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 29 de março de 2019, e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$1.962.940,52, bem como multas no percentual de 60%, 100% e 150%, além de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.06.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, no período de janeiro a dezembro de 2014, setembro, novembro e dezembro de 2016, no total de R\$36.139,04, multa de 60%.

Infração 02. **01.02.10.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado, no montante de R\$318,00, multa de 60%, nos meses de junho de 2015 e abril de 2016, constando a informação de serem notas fiscais canceladas pelo emitente. Sugerida multa de 150%.

Infração 03. **01.02.20.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, no mês de maio de 2016, totalizando R\$ 103,25, multa de 60%

Infração 04. **01.02.28.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS com repercussão na obrigação principal, decorrente da informação de “*erro na aplicação da alíquota*”, sendo apurado imposto de R\$6.420,70, multa de 60%, tendo os fatos verificados ocorrido em janeiro, abril, agosto, setembro e dezembro de 2014, janeiro a março, maio, julho a dezembro de 2015, janeiro, abril, setembro e novembro de 2016.

Infração 05. **01.02.40.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, sendo apurado imposto de R\$6.273,15, além da multa de 60%, para ocorrências nos meses de janeiro a março, maio a dezembro de 2014, janeiro a maio, julho, outubro a dezembro de 2015, janeiro, março, abril, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2016.

Infração 06. **01.03.12.** Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, no montante de R\$94.516,62, multa de 60%, correspondente aos meses de janeiro a maio, setembro a dezembro de 2014, janeiro a julho, setembro a dezembro de 2015 e janeiro a julho, setembro a dezembro de 2016.

Consta a informação de que a empresa “*utilizou mensalmente o crédito fiscal integral, sem observar a relação entre as saídas tributadas e saídas totais*”

Infração 07. **02.01.02.** Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, no total de R\$441,76, multa de 100%, no mês de março de 2015, relativo, segundo o autuante, ao fato “não escriturou a nota fiscal de saída número 688.596, de 23/03/2015”.

Infração 08. **04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014, 2015 e 2016), no valor total de R\$662.961,058, multa de 100%.

Infração 09. **04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2014, 2015 e 2016), sendo apurado imposto de R\$642.803,27, e proposta multa de 100%

Infração 10. **04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2014, 2015 e 2016), resultando em crédito a favor da Fazenda Pública de R\$333.789,57, multa de 60%.

Infração 11. **06.01.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de maio e setembro de 2014, setembro de 2015, junho a setembro, novembro e dezembro de 2016, totalizando R\$73.456,41, multa de 60%.

Infração 12. **06.02.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no montante de R\$3.203,59, bem como multa de 60%, nas ocorrências apuradas nos meses de fevereiro, março, julho e setembro de 2014, abril, agosto, novembro e dezembro de 2015, janeiro e maio de 2016.

Infração 13. **07.01.02.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, no total de R\$84.842,66, multa de 60%, correspondente aos meses de janeiro, março e setembro de 2014, junho e agosto de 2015, março e abril de 2016.

Infração 14. **16.01.01.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, totalizando R\$17.671,42, para janeiro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016.

A empresa autuada, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 79 a 85, onde, para a infração 06, argui que o autuante ao realizar os cálculos para encontrar o percentual de proporcionalidade entre as vendas tributadas e as vendas não tributadas, utilizou como vendas tributadas a soma de todas as saídas do período de apuração, ou seja, todos os CFOP, quando na realidade deveria utilizar apenas os CFOP de venda tributadas, razão pela qual na sua planilha foi apresentado na coluna “crédito possível” valor menor do que o permitido na legislação tributária, conforme fazem prova as planilhas apresentadas pelo próprio autuante e as planilhas que elaborou para demonstrar o erro ao calcular o montante do tributo devido em anexo.

Por conta disso, requer a improcedência deste item, anulando o crédito fiscal apurado, com fundamento no artigo 142, do Código Tributário Nacional (CTN), reproduzido.

Para a infração 08 argumenta que o levantamento de quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado apurado está errado. Porque, o autuante deixou de contabilizar em seu levantamento as remessas para depósito fechado CFOP 5905 e os retorno de mercadorias remetidas para depósito fechado CFOP 1906, conforme faz prova o demonstrativo omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Relação de CFOP em que consta como CFOP não considerados no levantamento, justamente os CFOP 1906 retorno de mercadoria remetidas para depósito fechado ou armazém-geral e o CFOP 5905 remessas para depósito fechado ou armazém-geral, em anexo.

Desta forma, incluindo os CFOP 1906 retorno de mercadoria remetidas para depósito fechado ou armazém-geral e o CFOP 5905 remessas para depósito fechado ou armazém-geral no levantamento de quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, apurado as diferenças apontadas deixaram de existir, tornando improcedente esta exigência fiscal.

Assim, requer a improcedência deste item, anulando o crédito fiscal apurado, com fundamento também no artigo 142, do CTN.

Para a infração 09, aduz que igualmente o levantamento de quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, apurado está errado. Justifica a assertiva, pelo fato de o autuante ter deixado de contabilizar em seu levantamento as remessas para depósito fechado CFOP 5905 e os retorno de mercadorias remetidas para depósito fechado CFOP 1906, conforme faz prova o demonstrativo omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Relação de CFOP em que consta como CFOP não considerados no levantamento,

justamente os CFOP 1906 retorno de mercadoria remetidas para depósito fechado ou armazém-geral e o CFOP 5905 remessas para depósito fechado ou armazém-geral, em anexo.

Desta forma, incluindo o CFOP 1906 retorno de mercadoria remetidas para depósito fechado ou armazém-geral e o CFOP 5905 remessas para depósito fechado ou armazém-geral no o levantamento de quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, apurado pelo auditor fiscal autuante as diferenças apontadas deixaram de existir, tornando improcedente esta exigência fiscal.

De igual modo, solicita a improcedência deste item, anulando o crédito fiscal apurado.

Quanto a infração 10, da mesma forma, garante estar errado o levantamento de quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, pelo fato de ter o autuante deixado de contabilizar em seu levantamento as remessas para depósito fechado CFOP 5905 e os retorno de mercadorias remetidas para depósito fechado CFOP 1906, conforme faz prova o demonstrativo omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Relação de CFOP em que consta como CFOP não considerados no levantamento, justamente os CFOP 1906 retorno de mercadoria remetidas para depósito fechado ou armazém-geral e o CFOP 5905 remessas para depósito fechado ou armazém-geral, em anexo.

Desta forma, incluindo tais CFOP 1906 retorno de mercadoria remetidas para depósito fechado ou armazém-geral e o CFOP 5905 remessas para depósito fechado ou armazém-geral no o levantamento de quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, apurado, as diferenças apontadas deixaram de existir, tornando improcedente esta exigência fiscal.

Finalmente, na infração 13, aduz que as mercadorias apontadas pelo autuante como recolhido a menor ou não recolhido o ICMS por antecipação, não procede, eis que, não foram considerados os recolhimentos efetuados através de DAE e GNRE, conforme faz prova os DAE e GNRE em anexo com os DANFE das notas fiscais eletrônicas das mercadorias relacionadas na autuação deste item ora anexados.

Portanto, o suposto recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior é totalmente improcedente, conforme fazem prova os DAE e GNRE dos DANFE, anexados, arremata.

Ante o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, requer que seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, julgando totalmente improcedente as infrações 06, 08, 09, 10 e 13 impugnadas neste Auto de Infração, cancelando-se o débito fiscal reclamado, eis que, as mesmas foram combatidas item por item, por ser de Direito e merecida Justiça.

Informação fiscal constante às fls. 217 e 217-verso esclarece que em relação às infrações 01, 02, 03, 04, 05, 07, 11, 12 e 14, o contribuinte não se manifestou, concordando tacitamente com elas.

Quanto a infração 06, aponta que para se chegar ao valor correto da apropriação do crédito a cada período de apuração, é necessário calcular o percentual que deve ser aplicado ao crédito original a partir da proporção entre saídas tributadas e saídas totais.

Aponta ter o autuado considerado que para tal cálculo só devam ser levadas em consideração as saídas sujeitas a tributação e não todas as saídas, como feito, no que está correto, entretanto a infração não deve ser considerada improcedente, mas sim, parcialmente procedente, à vista do refazimento dos cálculos feitos, que apontaram débito de R\$77.827,39, conforme relatórios anexados.

Para a infração 08, esclarece ter sido a mesma apurada através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, e rebatendo a tese defensiva, argumenta que tanto as remessas como os retornos de depósito fechado não são contabilizados em tais levantamentos, pois se tratam de movimentações internas, que não modificam os quantitativos de mercadorias

pertencentes à empresa, portanto, sem reflexos sobre estes levantamentos, sendo o depósito fechado uma extensão da empresa, inclusive o livro Registro de Inventário da autuada é único e totaliza tanto as mercadorias fisicamente em seu poder, como as existentes em seu depósito fechado, como se pode verificar às fls. 13 e 14, o que o leva a pedir a procedência da infração.

Utiliza a mesma argumentação para rebater as infrações 09 e 10, mantendo as mesmas.

Por fim, na infração 13, registra ter o contribuinte anexado várias GNRE que ao serem consideradas implicaram em redução nos valores apurados para R\$66.730,30, conforme demonstrativo elaborado.

Foram colacionados documentos de fls. 218 a 256 correspondentes aos novos demonstrativos.

Cientificado acerca da informação fiscal, e a possibilidade de se manifestar, através de mensagem transmitida pelo DTE em 03/09/2019 (fl. 260), o sujeito passivo se manifestou às fls. 263 a 269, no sentido de que, para a infração 08, as considerações feitas pelo autuante são subjetivas e sem amparo legal, porque para sustentar que tanto os envios para, como os retornos do depósito fechado não são contabilizados nos levantamentos quantitativos de estoques por se tratarem de movimentação interna, que não modificam os quantitativos de mercadorias pertencentes à empresa, sem reflexos sobre tais levantamentos, que o depósito fechado é uma extensão da empresa, e que o seu livro de Registro de Inventário é único e totaliza tanto as mercadorias fisicamente em seu poder, como as existentes no seu depósito fechado, tenta, na realidade, confundir os julgadores com o objetivo de manter esta autuação sem nenhum fundamento legal, diante da disposição do artigo 2º, § 1º combinado com o artigo 248 todos do RICMS/BA, reproduzidos.

Portanto, a alegação do autuante de que o depósito fechado é uma extensão da empresa, e que o livro de Registro de Inventário da autuada é único e totaliza tanto as mercadorias fisicamente em seu poder, quanto as existentes no seu depósito fechado, não é verdade, porque o depósito fechado é um estabelecimento autônomo, com inscrição própria e com a Escrituração Fiscal Digital (EFD) também própria, ressalta.

Então, nesta autuação, como não se considerou no levantamento quantitativo de estoques os saldos inicial e final do inventário do Depósito Fechado, constante em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), de cada exercício fiscalizado (2014, 2015 e 2016), teria sim, que considerar as remessas para o depósito fechado (CFOP 5905) e os retornos de mercadorias remetidas para depósito (CFOP 1906). Porque para apurar a quantidade de mercadoria vendida no estabelecimento autuado não existe outro método, senão os seguintes:

1º Método:

- (+) quantidade em estoque de cada mercadoria no estabelecimento autuado no início do período apurado;
- (+) quantidade em estoque de cada mercadoria no depósito fechado no início do período apurado;
- (+) quantidade de cada mercadoria entrada no período (compras);
- (-) quantidade em estoque de cada mercadoria no estabelecimento autuado no final do período apurado;
- (-) quantidade em estoque de cada mercadoria no depósito fechado no final do período apurado;
- (=) quantidade de mercadorias vendida no período.

2º Método:

- (+) quantidade em estoque de cada mercadoria no estabelecimento autuado no início do período apurado;
- (+) quantidade de cada mercadoria entrada no período (compras);
- (+) quantidade de cada mercadoria retornada do depósito fechado (CFOP 1906);
- (-) quantidade de cada mercadoria remetida para o depósito fechado (CFOP 5905);

(-) quantidade em estoque de cada mercadoria no estabelecimento autuado no final do período apurado;

(=) quantidade de mercadorias vendidas no período.

Fala ser noção elementar da teoria da prova que o ônus da prova compete a quem alega. Assim, em atendimento ao princípio da ampla defesa, direito de defesa e da legalidade, qualquer acusação feita pelo Fisco deve ser pautada em provas.

Nos lançamentos efetuados pela administração tributária, há sempre a verdade material e formal dos fatos, cabendo a esta o ônus da prova no ilícito tributário, inclusive nos lançamentos por arbitramento, pois se exige que o lançamento seja fundamentado com elementos fáticos relacionados ao movimento empresarial do contribuinte, entretanto, a lei exige do contribuinte a responsabilidade de entregar os elementos materiais à apreciação do Fisco, conforme se depreende dos artigos 195 e 197 do Código Tributário Nacional, copiados.

Aponta que nesta autuação, o autuante utilizou como prova em seu levantamento quantitativo de estoques as Notas Fiscais Eletrônicas de Entradas e Saídas e a sua EFD, obtidas no Serviço Público de Escrituração Digital (SPED). Portanto, o demonstrativo omissão de saídas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Relação de CFOP em que consta como CFOP não considerados no levantamento, o CFOP 1906 (retorno de mercadoria remetidas para depósito fechado ou armazém-geral) e o CFOP 5905 (remessas para depósito fechado ou armazém-geral), apresentado em anexo ao Auto de Infração e as considerações, feitas pelo autuante, de forma subjetiva, sem amparo legal, para sustentar que tanto os envios para o Depósito Fechado promovidos pela autuada, como os retornos, não são contabilizados nos levantamentos quantitativos de estoques por se tratarem de movimentações internas, que não modificam os quantitativos de mercadorias pertencentes à empresa, sem reflexos sobre estes levantamentos, e ainda, a afirmação do autuante, que o Depósito Fechado é uma extensão da empresa, e que o livro de Registro de Inventário da autuada é único e totaliza tanto as mercadorias fisicamente em seu poder, como as existentes no seu Depósito Fechado, constitui prova material que o autuante não observou a legislação do ICMS do Estado da Bahia no período fiscalizado.

Isso porque não utilizou nos seus levantamentos quantitativos de estoques os saldos inicial e final do Depósito Fechado que constam no Bloco H da EFD do Depósito Fechado, nem tão pouco, se não quisesse, buscar os referidos saldos inicial e final na EFD do Depósito Fechado, utilizou a quantidade de cada mercadoria retornada do Depósito Fechado (CFOP 1906) e quantidade de cada mercadoria remetida para o Depósito Fechado (CFOP 5905), causando, com essa conduta, a suposta diferença de estoque apurada, que na realidade não existe, garante.

Tem como evidente que nesta autuação o conjunto probatório do vício insanável se constitui das Notas Fiscais Eletrônicas de Entradas e Saídas e a sua EFD e do Depósito Fechado, armazenada no SPED. Porém, de acordo com o princípio da busca pela verdade real, decorrente direto da regra da legalidade, por ter surgido novo fato, que é a afirmação do autuante, que o depósito fechado é uma extensão da empresa, e que o seu livro de Registro de Inventário é único e totaliza tanto as mercadorias fisicamente em seu poder, como as existentes no seu depósito fechado, elaborou planilhas das mercadorias constante na primeira página do relatório feito pelo autuante com a diferença apurada em cada exercício, apenas para demonstrar que a diferença não existe, pois, quando é considerado no levantamento o saldo inicial e final do Depósito Fechado ou quando não é considerado no levantamento o saldo inicial e final do Depósito Fechado, que foi o caso, ai sim, considera-se as Notas Fiscais Eletrônicas de retorno do Depósito Fechado (CFOP 1906) e as Notas Fiscais Eletrônicas remetidas para o Depósito Fechado (CFOP 5905).

Garante ter anexados estas planilhas apenas para demonstrar e exemplificar que a diferença apurada pelo Fisco não existe e não contempla todos os itens de mercadorias, pois se tratam de mais de cinquenta mil itens em cada período fiscalizado e o prazo de dez dias para esta manifestação foi insuficiente para fazer todos os itens de mercadorias, além de desnecessário,

vez que, como já dito, o conjunto probatório do vício insanável constitui das Notas Fiscais Eletrônicas de Entradas e Saídas e a EFD da autuada e do Depósito Fechado, armazenada no SPED.

Desta forma, aponta que agindo assim, o autuante eivou esta autuação de vícios insanáveis, produzindo nulidade absoluta, pois, o Auto de Infração é um ato jurídico que produz efeitos jurídicos e, como tal, exige todos os requisitos para tanto, ou seja, que o agente seja capaz, que o objeto seja lícito, possível, determinado ou determinável, e que obedeça à forma prescrita ou não defesa em lei (artigo 104, do Código Civil). Então, é um ato administrativo, ou seja, é um ato jurídico praticado por autoridade pública, que tem por finalidade apurar infrações, mas sempre de maneira vinculada, ou seja, seguindo as exatas prescrições da lei, pois, existindo vícios, acarreta, por certo, a nulidade do Auto de Infração.

Sustenta que para que seja quantificado o tributo, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e se for o caso, impor a multa cabível, conforme determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional, que mais uma vez transcreve.

Isto posto, um dos elementos necessários do lançamento tributário como ato administrativo é a motivação pela descrição exata e precisa dos motivos de fato e de direito que lhe serviram de fundamento. O pressuposto de fato é a ocorrência do fato no mundo fenomênico, ao passo que o pressuposto de direito é a norma jurídica específica aplicável para aquele fato. Sendo assim, a ausência de motivação acarreta a nulidade do Auto de Infração por vício material, pontua.

Ante o exposto, como os argumentos do autuante para sustentar as infrações 09 e 10 são os mesmos da Infração 08, os vícios insanáveis no lançamento apontados na infração 08 se aplica as infrações 09 e 10, razão pela qual requer a anulação das infrações 08, 09 e 10, por vício insanável do lançamento, com fundamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional, julgando improcedente as mesmas neste Auto de Infração, eis que, o autuante não considerou em seu levantamento quantitativos de estoques os saldos inicial e final do inventário do Depósito Fechado, constante em sua EFD, de cada exercício fiscalizado (2014, 2015 e 2016), nem tão pouco, considerou as remessas para o depósito fechado (CFOP 5905) e os retornos de mercadorias remetidas para depósito (CFOP 1906), uma vez que não considerou em seu levantamento quantitativos de estoques os saldos inicial e final do inventário do Depósito Fechado, constante no Bloco H da Escrituração Fiscal Digital – EFD do Depósito Fechado, por ser de direito e merecida justiça.

A empresa trouxe aos autos os documentos de fls. 270 a 1.242.

O órgão preparador encaminhou o feito ao CONSEF, em 17/09/2019 (fl. 1.244), “*para deliberação do presente processo*”.

Em 12/02/2020, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência para a Inspetoria de origem, frente a constatação de que foi o mesmo remetido para julgamento, sem a necessária científicação e posicionamento do autuante acerca da manifestação do sujeito passivo, além do que diante das alterações ocorridas na Portaria 445/98, através das Portarias 159/2019 e 01/2020, que alteraram o artigo 3º em sua redação original, inserindo o § 1º, bem como a orientação estabelecida para tais casos, seriam necessários ajustes no levantamento quantitativo, para aplicação dos índices de perda (fls. 1.255 e 1.255-v).

O autuante, à fl. 1.260, informa que o material apresentado pela empresa impactou os cálculos referentes ao levantamento quantitativo de estoques dos exercícios de 2014, 2015 e 2016.

Observa que ao contrário do informado inicialmente pela empresa nas fls. 13 e 14, os quantitativos dos inventários informados pela mesma na EFD apenas contemplam informações da loja autuada, de inscrição estadual 25.090.824, não agregando os quantitativos do depósito fechado, de inscrição estadual 85.861.615.

Conforma tal fato pela análise da EFD deste depósito, o que o levou a refazer o levantamento quantitativo de estoque, já observando as alterações na Portaria 445/98, e diante dos estabelecimentos possuírem inventários separados, desta feita foram incluídos os CFOP 5905 (remessa para depósito fechado) e 1906 (retorno de mercadoria remetida para depósito fechado), o que alterou os valores das infrações 08, 09 e 10 para R\$37.973,33, R\$13.732,33 e R\$15.017,98, respectivamente.

Observa que a infração 08 teve a sua caracterização alterada de omissão de saídas para omissão de entradas.

Apresenta mídia com os novos demonstrativos ajustados (fl. 1.265).

Retornando ao feito para se manifestar (fls. 1.267 e 1.268), o contribuinte argui que em função da resposta à determinação feita pelo órgão julgador, com alteração dos valores do Auto de Infração e, inclusive, da classificação das infrações, requer que os valores sejam atualizados com base na diligência realizada, de forma a lhe possibilitar uma melhor apreciação, sobre a hipótese de pagamento do Auto, sem a apresentação de recursos.

Registra que diante da discrepância nos valores das penalidades atribuídas inicialmente, e agora com a redução, gostaria da atualização para avaliar a possibilidade de parcelamento antes do julgamento, a fim de obter economia processual e redução nos encargos e penalidades em questão.

Caso o entendimento seja pela atualização do Auto de Infração de acordo com a diligência fiscal, registra os contatos para comunicação.

Diante da hipótese de prosseguimento do julgamento, reitera todos os argumentos apresentados em sede defensiva, sobretudo pelo equívoco da lavratura do Auto de Infração, já reconhecido, inclusive, pelo próprio autuante, se comprometendo a esclarecer todos os pontos controversos referentes à metodologia aplicada pelo mesmo.

Consta nas fls. 1.246 a 1.253 extrato de pagamento relativo a parcelamento de débito realizado pelo contribuinte para os valores reconhecidos na autuação.

VOTO

O presente lançamento constitui-se em quatorze infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa parcial por parte da empresa autuada, sendo objeto da lide as de número 06, 08, 09, 10 e 13.

Antes de qualquer consideração, mais uma vez, gostaria de reafirmar a dificuldade que se impõe a análise de lançamentos com tal quantidade de infrações (cerca de quatorze), dos mais variados matizes, para todas as partes envolvidas na lide, quer autuante, quer autuada, quer julgadores, na medida em que cria dificuldades diante da gama de temas e argumentos a se analisar, de aspectos a avaliar, apesar de dispositivo regulamentar permitir a lavratura de diversos Autos de Infração para uma mesma ação fiscal, sendo esta uma cultura a ser não só incentivada, como de fato implementada junto à fiscalização, a fim de evitar este tipo de acontecimento.

Fato é que o ideal, frente às infrações apuradas, seria o fatiamento da ação fiscal em pelo menos dois Autos de Infração, um abordando os créditos fiscais tidos como indevidos em suas diversas facetas, e outro, abordando as demais infrações, inclusive os levantamentos de estoques realizados. Isso traria uma facilidade para todos os envolvidos na resolução desta lide, seguramente.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através de transmissão de mensagem via DTE, de número 108.244, de 02/01/2019, cientificando o sujeito passivo do “início de ação fiscal”, tendo a leitura e ciência de tal mensagem ocorrido na mesma data (fl. 11).

Também foi encaminhada ainda pelo DTE Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, pela mensagem 108.245 de 02/01/2019, igualmente lida e

cientificada no mesmo dia (fl. 12), reiterada pela mensagem 113.251, de 27/02/2019, também lida e científica na mesma data (fl. 13).

A memória de cálculo da autuação se encontra impressa nas fls. 15 a 74, e reproduzida em formato digital na mídia de fl. 75.

Já a ciência do Auto de Infração ocorreu em 03/05/2019, através de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 76 e 77).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Observo que a empresa autuada pode exercer de forma plena e absoluta o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contraditório.

O contribuinte exerce a atividade principal de “comércio varejista de materiais de construção”, de acordo com informação pública disponível no Sintegra.

Diante do fato de não terem sido impugnadas, as infrações 01, 02, 03, 04, 05, 07, 11, 12 e 14 se encontram fora da lide e tidas como procedentes.

Ainda assim, observo fato relevante e importante que merece algumas considerações. Na infração 02, foi aplicada multa de 150%, prevista na Lei 7.014/96, no artigo 42, inciso V, alínea “b”, na seguinte redação, na época dos fatos geradores e da autuação:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

V - 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto:

(...)

b) em razão da utilização indevida de crédito, quando a mercadoria não houver entrado real ou simbolicamente no estabelecimento ou o serviço não tiver sido prestado ao seu titular”.

Tal dispositivo do inciso V foi alterado pela Lei 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, com efeitos a partir de 13/12/19, a qual alterou o percentual da multa para 100%.

Diante de tal fato, ainda que não suscitado pelo contribuinte em suas intervenções processuais, mas atendendo ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, reduzo, de ofício, a multa proposta pelo autuante na infração 02 para 100% sobre o valor do imposto lançado.

Assim, diante do fato de que a alteração proporcionada à Lei 7.014/96, ser mais benéfica para o contribuinte, de ofício aplico a redução decorrente da nova redação daquele dispositivo legal, e voto no sentido de que a infração 02 deva ser julgada procedente no valor lançado, com adequação da penalidade à nova redação constante na Lei.

Não foram suscitadas questões preliminares a serem analisadas, de forma direta, por parte da empresa autuada. Entretanto, quando de sua primeira manifestação à informação fiscal, fala em nulidade do Auto de Infração, o que merece apreciação deste julgador nesta oportunidade.

Ao invocar a existência de “vícios insanáveis”, o que concorreria para a decretação de nulidade do Auto de Infração, o sujeito passivo argumenta em tal sentido, entretanto, de forma genérica, sem especificar quais seriam os vícios eventualmente existentes no lançamento, e muito menos explicar as razões e motivos de não considerar os mesmos sanáveis.

A motivação para a decretação da nulidade, se encontra listada no artigo 18 do RPAF/99:

“Art. 18. São nulos:

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;
- III - as decisões não fundamentadas;
- IV - o lançamento de ofício:
 - a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;
 - b) em que se configure ilegitimidade passiva”.

Da análise do lançamento, se percebe claramente que o mesmo foi realizado por servidor investido de competência para tal, sendo observado o direito de defesa do contribuinte, prova que neste momento se apreciam os seus argumentos, o lançamento de ofício contém elementos suficientes para se determinar, com a devida segurança as infrações e o infrator, e existe a legitimidade passiva da empresa.

Equívoco eventualmente cometido pelo autuante, passível de correção, ajuste ou redução no valor devido, não se afigura como causa para a nulidade, sequer vício que contamine o processo.

O fato de o contribuinte discordar do lançamento ou o autuante ter dado interpretação equivocada à legislação especialmente quanto aos produtos autuados, apenas traz como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento posto.

De igual maneira, carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no presente lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantada a preliminar aventada, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Segundo, por motivo de que ao longo da tramitação processual, o sujeito passivo teve ciência plena da autuação, dos documentos autuados, todos os dados vitais para identificação de cada um dos documentos fiscais arrolados na empresa, na forma dos demonstrativos elaborados, devidamente entregues ao sujeito passivo, como se comprova na robusta e documentada lista de elementos probatórios colacionados aos autos.

Também foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo, a apresentação de elementos de prova e argumentos, vários deles albergados pelo próprio autuante em intervenção processual, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno e absoluto conhecimento.

Logo, diante do fato de terem sido observados os princípios do processo administrativo fiscal, respeitando os mesmos, inexiste qualquer violação, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contraditório, além do princípio da legalidade, bem como obedecidos os procedimentos regulamentares e normativos, tornando o feito isento de qualquer mácula que o contamine com nulidade ou improcedência, o que justifica a negativa dos argumentos defensivos postos a respeito.

A resolução da lide, em relação às infrações 08, 09, 10 e 13, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito, diante do fato da robusta quantidade de provas documentais acostadas ao mesmo, bem como a diligência determinada por esta Junta de Julgamento Fiscal.

A respeito de tal princípio, nos ensina Vitor Hugo Mota de Menezes (www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?ig=1647): “*Deve ser buscado no processo, desprezando-se as presunções tributárias, ficções legais, arbitramentos ou outros procedimentos que procurem atender apenas à verdade formal, muitas vezes atentando contra a verdade objetiva, devendo a autoridade administrativa promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material*”.

Ao seu turno, Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao ACÓRDÃO JJF N° 0127-02/21-VD*

princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

A prova documental, como a trazida aos autos vem a ser a espécie de prova mais utilizada no processo administrativo fiscal, sendo impositiva a verificação da fidedignidade das informações contidas naquilo que foi apresentada, a conformidade formal de sua apresentação.

De acordo com entendimento doutrinário, “documento” abrange tudo aquilo que registra um fato, podendo ter a natureza pública ou privada, produzido com a deliberada intenção de constituir prova, elaborado sem qualquer outra intenção, se apresentando na forma escrita, gráfica ou eletrônica”.

Assim, percebe-se, como já firmado, que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, garantindo o seu direito de se defender amplamente de todas as acusações formuladas, estando em conformidade e obediência não somente aos princípios do processo administrativo fiscal, como, igualmente, à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê a metodologia a ser aplicada quanto ao levantamento quantitativo por espécie de mercadorias no seu artigo 3º.

Passo a analisar, pois, as teses da defesa, segundo a qual, aquelas infrações que decorreram de realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado (08, 09 e 10), teriam resultado nos números apurados, diante da desconsideração das operações de remessa para o seu depósito fechado, razão maior para os altos valores obtidos pela fiscalização

Antes de mais nada, convém conceituar-se o depósito fechado. Vem a ser o estabelecimento filial da empresa aberto especificamente para se guardar mercadorias ou bens, não se concebendo qualquer outra operação que não seja a guarda citada, ainda que possa, eventualmente, realizar entregas por ordem do depositante dos produtos.

Não pode nem deve ser confundido com armazém geral, uma vez que este vem a ser empresa de terceiro especializada em locação de espaços para guarda de mercadorias ou bens, situação diversa, pois.

Na legislação tributária do Estado da Bahia, a Lei 7.014/96, assim prescreve em relação ao depósito fechado:

"Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

VI - saídas de mercadorias ou bens:

(...)

b) com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado;

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

(...)

III - da transmissão a terceiro da propriedade de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, na unidade da Federação do transmitente;

(...)

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

(...)

III - saída do estabelecimento do depositante situado em território baiano a mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado do próprio contribuinte, neste Estado, no momento:

a) da saída da mercadoria do armazém geral ou do depósito fechado para estabelecimento diverso daquele que a tiver remetido para depósito, ainda que a mercadoria não tenha transitado pelo estabelecimento;

b) da transmissão da propriedade da mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado;

Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:

(...)

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

j) relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas:

l) o do estabelecimento depositante, no caso de posterior saída de armazém geral ou de depósito fechado do próprio contribuinte, neste Estado, com destino a terceiro;

§ 3º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, na mesma unidade da Federação, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente”.

Já no RICMS/12, aplicado aos fatos geradores ocorridos, os artigos 460 a 463 assim estabelecem:

“Art. 460. Nas saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte com destino a depósito fechado pertencente ao mesmo titular, ambos localizados neste estado, bem como em seus retornos, será emitida nota fiscal contendo os requisitos exigidos e, especialmente (Convênio S/N, de 15/12/1970):

I - valor das mercadorias;

II - natureza da operação;

III - dispositivo legal que prevê a não-incidência do ICMS

Art. 461. Na saída de mercadoria armazenada em depósito fechado, com destino a estabelecimento diverso do depositante, ainda que da mesma empresa, o estabelecimento depositante emitirá nota fiscal com a indicação de que a mercadoria será retirada do depósito fechado, mencionando-se o endereço e a inscrição no estado e no CNPJ deste.

§ 1º Na hipótese deste artigo, será emitida nota fiscal de retorno simbólico da mercadoria do depósito fechado para o estabelecimento depositante, sem destaque do ICMS, indicando o número da nota fiscal referida no caput.

§ 2º Poderá ser emitida uma única nota fiscal de retorno simbólico ao final de cada dia, discriminando as saídas ocorridas no período.

Art. 462. Na saída de mercadorias para entrega a depósito fechado, por conta e ordem do estabelecimento destinatário, sendo este e o depósito fechado situados neste Estado e desde que pertençam à mesma empresa, o estabelecimento destinatário será considerado depositante, devendo o remetente emitir nota fiscal indicando:

I - como destinatário, o estabelecimento depositante;

II - como local de entrega, no quadro “Dados Adicionais”, no campo “Informações Complementares”, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do depósito fechado.

§ 1º O depositante deverá emitir nota fiscal relativa à saída simbólica da mercadoria destinada ao depósito fechado, indicando o número da nota fiscal referida no caput.

§ 2º O depósito fechado deverá registrar a nota fiscal que acompanhou as mercadorias, na coluna própria do Registro de Entradas, sem apropriação dos créditos, e acrescentar na coluna “Observações” do Registro de Entradas, na mesma linha do lançamento da nota que acompanhou as mercadorias, o número, a série e subsérie e a data da nota fiscal simbólica prevista no § 1º.

§ 3º A nota fiscal referida no caput também deverá ser registrada no estabelecimento depositante no Registro de Entradas, cabendo apenas a ele a escrituração dos respectivos créditos fiscais.

Art. 463. Para escriturar a circulação e o estoque das mercadorias no depósito fechado serão mantidos, apenas, os livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências”.

Como visto, o depósito fechado não efetua operações de comercialização, apenas de movimentação de mercadorias, o que não implica em dispensa de escrituração de livros fiscais, nem da emissão de notas fiscais para documentar tal movimentação, inclusive as operações para o depositante, além de possuir inscrição estadual própria, exatamente por se constituir em estabelecimento filial, ainda que com características peculiares.

Adentrando no mérito da autuação, esclareço que a matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

“Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:

I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado”.

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades

devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

A situação presente nos autos (concomitância de omissões de entradas com as omissões de saídas) é abordada nos artigos 12 e 13:

“Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

Ou seja: foram apuradas no mesmo período, omissões tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, o que, na forma da determinação ali contida, ensejou que fosse lançado na infração o maior valor apurado, ou seja a omissão de saídas, abordada no artigo 4º da referida Portaria:

“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita”.

Quanto a isso, não remanesce qualquer dúvida, sendo, pois, pacífico o entendimento para tal tipo infracional.

Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias saíram sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação as tais infrações (08, 09 e 10).

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

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

Daí pode ter três resultados: se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, já visto anteriormente neste voto, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante, todos retirados da EFD do contribuinte.

Passo a analisar, pois, as teses da defesa, uma das quais é a de existência de erros do autuante na elaboração do levantamento, uma vez que não computou a movimentação do contribuinte autuado com o seu depósito fechado, fato refutado no primeiro momento pelo autuante, mas que, diante do elemento de prova trazido pela defesa, ajustou, posteriormente, o levantamento,

Assim, as operações realizadas pelo estabelecimento autuado de remessa e retorno de mercadorias de e para o depósito fechado necessitam ser computadas quando da realização do levantamento quantitativo, o que não ocorreu no primeiro momento.

Para a solução da lide, o fato de tais operações não serem tributadas não afeta o levantamento quantitativo e o fato de deverem ser consideradas, pois implicam em movimentação dos estoques, até pelo fato de que as mercadorias enviadas não retornam nas mesmas quantidades do depósito fechado no exercício social.

Após a manifestação do sujeito passivo, e o seu conhecimento pelo autuante, este, debruçando-se sobre não somente a documentação apresentada, como, igualmente, pelo demonstrativo trazido pela defesa, além do fato de o estabelecimento caracterizado como depósito fechado ter o seu próprio Registro de Inventário, diversamente do alegado inicialmente de que este era apenas uma “extensão” do autuado, e que o inventário do mesmo já contemplava os estoques do depósito fechado, foi refeito o levantamento, com a inserção das operações reclamadas pela defesa.

Registro que a empresa não mais contestou os dados apresentados, apenas peticionou no sentido de que fossem os valores dos débitos retificados pelo autuante atualizados, para fins de avaliação da pertinência e oportunidade de recolhimento dos mesmos.

Tal pleito foi, em verdade, dirigido equivocadamente a este órgão, o qual, não possui tal competência, mas apenas e tão somente, nos termos do seu Regimento Interno, aprovado pelo Decreto 7.592/99, artigo 2º, “...para, no âmbito administrativo, originariamente, julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações e recursos do sujeito passivo, interpostos a qualquer medida ou exigência fiscal, obedecendo aos princípios do contraditório, da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”.

Isso não significa dizer que o sujeito passivo não poderia junto ao seu domicílio fiscal, em qualquer momento, procurar calcular o valor atualizado do débito, lastreado no resultado da diligência empreendida pelo autuante, e até mesmo recolher tal valor, entendendo ser o mesmo correto, ainda que dependendo da convalidação no julgamento.

Todavia, o contencioso deve seguir o seu curso normal, com o julgamento e decisão que ora se realiza.

Voltando ao cerne da discussão, o ajuste realizado pelo autuante atendeu ao pleito defensivo, não sendo mais contestados os valores reajustados para as infrações, mais um dos motivos para acolher os ajustes realizados, e ter as infrações como parcialmente subsistentes em R\$37.973,33 (infração 08), R\$32.732,33 (infração 09), e R\$15.017,98 (infração 10), assim discriminado, tal como indicado na fl. 1.260:

Infração 08

2014 R\$ 8.599,75

2015 R\$ 24.851,13

2016 R\$ 4.522,45

Infração 09

2014 R\$ 9.646,62

2015 R\$ 14.177,58

2016 R\$ 8.908,13

Infração 10

2014 R\$ 4.569,38

2015 R\$ 6.585,27

2016 R\$ 3.863,33

Em relação a mudança ocorrida na infração 08, originalmente omissão de saídas, para após a diligência realizada, se transformar em omissão nas entradas, não traz qualquer prejuízo para o processo, desde quando na formulação da acusação já estava devidamente indicado pelo autuante, a concomitância das omissões, e como deve lançar o valor de maior expressão monetária, o fez em atenção ao disposto normativo, inexistindo qualquer reparo a ser feito em tal conduta.

Já na infração 13, também se verifica a busca da verdade material, uma vez que tendo a defesa apresentado diversos recolhimentos efetuados relativamente a documentos arrolados no demonstrativo elaborado pelo autuante, tendo, inclusive, associado o documento contestado com o respectivo comprovante de recolhimento a favor do estado da Bahia, através de GNRE, como se verifica às fls. 166 e 167, 170 e 171, 182 e 183, somente para listar alguns exemplos, este os acolheu, refazendo os cálculos originais.

Vale a referência de que, ainda alguns períodos tenham sido diminuídos os valores tidos como devidos, em outros foram aumentados, entretanto, no geral, a infração foi reduzida de R\$84.842,66, para R\$66.730,30, o que não vem a se constituir em qualquer prejuízo para a autuada, ou procedimento irregular, ao contrário.

Esclareço, que a respeito de tais circunstâncias, assim dispõe a Súmula 11 do CONSEF: “*Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração*”.

Oportunizada a manifestação do contribuinte, este, em relação ao resultado indicado na informação fiscal, se mostrou silente, não mais abordando o assunto, o que pode ser interpretado como aceitação tácita, o que me faz acolher os valores indicados pelo autuante no demonstrativo retificado apresentado às fls. 246 a 249.

Desta forma, à vista de tais fatos, considero a **infração 13** subsistente em parte, no valor de R\$66.730,30, de acordo com a seguinte demonstração:

2014

Janeiro	R\$ 16.449,59
Março	R\$ 5.272,40
Setembro	R\$ 19.915,49

2015

Junho	R\$ 6.710,39
Agosto	R\$ 2.516,20

2016

Março	R\$ 11.678,00
Abri	R\$ 4.188,23

Quanto a infração 06, diz respeito a utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, em valor superior ao permitido pela legislação vigente.

O inconformismo do contribuinte cinge-se ao fato de entender que para o cálculo do valor devido, o autuante ao realizar os mesmos para encontrar o percentual de proporcionalidade entre as vendas tributadas e as vendas não tributadas, utilizou como vendas tributadas a soma de todas as saídas do período de apuração, ou seja, todos os CFOP, quando na realidade deveria utilizar apenas os CFOP de venda tributadas, apresentando na coluna crédito possível valor menor do que

o permitido na legislação tributária, conforme planilhas que elaborou para demonstrar o erro do autuante ao calcular o montante do tributo devido, em anexo.

O autuante, ao prestar a informação fiscal, acolheu os argumentos da defesa, refazendo o demonstrativo de débito.

A matéria para ser melhor entendida, se encontra disciplinada através da Instrução Normativa 53/13, de 19/10/2013, que com base na Lei nº 7.014/96, no RICMS/12 vigente e nos pareceres da DITRI esclareceu o cálculo do crédito fiscal relativo às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado nos seguintes termos:

“1 - O valor do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte a ser apropriado em cada período de apuração será obtido multiplicando-se 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor do crédito vinculado ao bem e ao respectivo serviço de transporte, incluído o relativo ao diferencial de alíquotas, escriturados no CIAP na forma regulamentar, pela relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período.

2 - Na apuração dos valores referentes às operações de saídas e prestações tributadas, ressalvadas as hipóteses referidas no item 4, devem ser computados os valores:

2.1 - das operações de saídas e prestações tributadas pelo regime de tributação normal e pelo regime de substituição tributária por antecipação ou diferimento;

2.2 - das operações e prestações beneficiadas com isenção ou redução de base de cálculo com previsão expressa de manutenção de crédito;

2.3 - das operações de saída e prestações com destino ao exterior (diretas e indiretas);

2.4 - da base de cálculo das operações de saída e prestações de serviços realizadas com redução de base de cálculo sem previsão expressa de manutenção de crédito;

2.5 - das operações realizadas a título de doação e bonificação;

3 - Na apuração do valor total das operações de saídas ou prestações do período, ressalvadas as hipóteses referidas no item 4, devem ser computados os valores:

3.1 - referidos no item 2, exceto em relação ao subitem 2.4 cujo valor a ser considerado será o valor da operação ou prestação;

3.2 - das operações e prestações não tributadas pelo ICMS.

4 - Não devem ser computados no valor total das operações de saídas ou prestações do período nem no valor das operações de saídas e prestações tributadas:

4.1 - transferências internas ou interestaduais de bens do ativo imobilizado;

4.2 - saídas definitivas de bens do ativo permanente, em virtude de desincorporação ou baixa do ativo fixo;

4.3 - transferências de material de uso ou consumo;

4.4 - outras saídas que não tenham caráter definitivo, quando não há transferência de titularidade, exceto transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa”.

A simples leitura de tal instrumento normativo explicita quais devem ser as parcelas a serem consideradas como crédito.

Ou seja; apenas e tão somente aquelas saídas elencadas no item 4 da Instrução Normativa podem ser consideradas para o cálculo do valor devido, e não todas as saídas como utilizado inicialmente pelo autuante, quando da elaboração de seu demonstrativo da infração em tela.

Reconhecendo o erro cometido, o autuante refez o levantamento, apresentando novo resultado, não mais contestado pelo contribuinte autuado, o que denota a sua conformidade, ainda que tácita, o qual acolho.

Infração 6 parcialmente subsistente em R\$77.827,39, de acordo com a demonstração a seguir:

2014

Janeiro R\$ 1.413,68
Fevereiro R\$ 1.455,46
Março R\$ 1.541,53
Abril R\$ 1.521,18
Maio R\$ 1.625,39
Setembro R\$ 6.070,43
Outubro R\$ 2.499,41
Novembro R\$ 2.500,82
Dezembro R\$ 2.225,20

2015

Janeiro R\$ 2.353,71
Fevereiro R\$ 2.367,08
Março R\$ 2.501,50
Abril R\$ 2.470,02
Maio R\$ 2.501,37
Junho R\$ 2.352,98
Julho R\$ 2.494,63
Setembro R\$ 4.957,63
Outubro R\$ 2.436,59
Novembro R\$ 2.520,23
Dezembro R\$ 2.181,15

2016

Janeiro R\$ 2.213,82
Fevereiro R\$ 2.262,36
Março R\$ 2.314,57
Abril R\$ 2.279,68
Maio R\$ 2.293,23
Junho R\$ 2.312,45
Julho R\$ 2.414,72
Setembro R\$ 4.808,32
Outubro R\$ 2.382,27
Novembro R\$ 2.395,47
Dezembro R\$ 2.160,51

Pelos expostos motivos, tenho o lançamento como parcialmente procedente, de acordo com a seguinte demonstração:

Infração 01 Procedente R\$ 36.139,04 Multa de 60%

Infração 02 Procedente R\$ 318,00 De ofício ajustada a multa para o percentual de 100%
Infração 03 Procedente R\$ 103,25 Multa de 60%
Infração 04 Procedente R\$ 6.420,70 Multa de 60%
Infração 05 Procedente R\$ 6.273,15 Multa de 60%
Infração 06 Procedente em parte R\$77.827,39 Multa de 60%
Infração 07 Procedente R\$ 441,76 Multa de 100%
Infração 08 Procedente em parte R\$ 37.973,33 Multa de 100%
Infração 09 Procedente em parte R\$ 32.732,33 Multa de 100%
Infração 10 Procedente em parte R\$15.017,98 Multa de 60%
Infração 11 Procedente R\$ 73.456,41 Multa de 60%
Infração 12 Procedente R\$ 3.203,59 Multa de 60%
Infração 13 Procedente em parte R\$ 66.730,30 Multa de 60%
Infração 14 Procedente R\$ 17.671,42 Multa Acessória

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, de ofício, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269141.0004/19-0**, lavrado contra **COMERCIAL DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO COROA LTDA.**, devendo ser o contribuinte, intimado a recolher imposto no valor de **R\$356.637,23**, acrescido das multas de 60% sobre R\$285.171,81 e de 100% sobre R\$71.465,42, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “d” e “f”, VII, alínea “a”, III, V, alínea “b” da Lei 7.014/96, dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$17.671,42**, prevista no artigo 42, inciso IX do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado pelo órgão competente os valores reconhecidos e recolhidos.

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 n 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR