

PROCESSO - A. I. N° 232903.0041/21-8
RECORRENTE - PASSO SEGURO COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0037-05/23-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/11/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0417-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** DESENCONTRO ENTRE O DECLARADO E O RECOLHIDO. Ausência de nexos nas ponderações defensivas. As operações autuadas são tributadas normalmente e não antecipadamente. Irregularidade procedente; **b)** OPERAÇÕES SUJEITAS À ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Objeções generalizantes não conseguem elidir a postulação fiscal. Irregularidade procedente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. OMISSÃO DE SAÍDAS. À época dos fatos geradores, produtos não mais estavam no Anexo 1 do RICMS-BA. Irregularidade procedente. Rejeitada a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração em tela, lavrado em 14/12/2021, com valor histórico de **R\$ 61.589,82**, sendo lançada quatro imputações, no qual fora objeto do presente Recurso as seguintes infrações:

***Infração 01 – 003.001.004** – Pagamento a menor de ICMS em função de desencontro entre o montante recolhido e o montante declarado em informações econômico-fiscais, documentos e livros fiscais e/ou arquivos eletrônicos. Cifra de R\$ 992,13.*

***Infração 02 – 004.005.002** – Falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de produtos tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, logo 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 em exercício fechado. Cifra de R\$ 50.391,48.*

***Infração 03 – 007.015.002** – Pagamento a menor de ICMS a título de antecipação parcial, em face de aquisições interestaduais de mercadorias para fins de revenda. Cifra de R\$ 8.366,21.*

Em sua **defesa** (fls. 29/45, frente e verso). Preliminarmente, solicita a nulidade do lançamento de ofício, pelo fato do fisco não ter disponibilizado demonstrativos em formato *excell*, situação que inviabiliza o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, para a infração 01, aduz que a auditoria pretende tributar operações de devolução e operações sujeitas à ST, com regras de ressarcimento estabelecidas nos arts. 299, 300 e 303 do RICMS-BA. Ao final, admite dever R\$ 452,36.

Para a infração 02, assinala que as mercadorias objeto das supostas omissões estavam todas submetidas à tributação antecipada nas entradas, nos termos do art. 297-A regulamentar, por se tratarem de calçados.

Para a infração 04, invoca a consunção, vez que dita irregularidade se relaciona com a infração 02, que já propõe penalidade de 60%, de sorte que admitir as duas imposições implicaria em apenar o sujeito passivo duas vezes. Ambas as infrações – 02 e 04 – referem-se à suposta falta de emissão de documentos fiscais.

Em suas **informações fiscais** (fls. 281/283), o autuante manteve a autuação. A JJF converte em diligência à INSPETORIA DE ORIGEM. Manifestação do ilustre autuante (fls. 302/303), onde rebateu

os fatos.

A JJF dirimiui lide conforme abaixo:

VOTO

Vamos à análise da preliminar.

A impugnante requereu nulidade do auto de infração, em virtude do autuante não ter disponibilizado demonstrativos em formato excell, situação que inviabiliza o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

*O atendimento da diligência solicitada por este Colegiado põe fim à discussão, ainda que necessariamente não fosse o caso de inviabilização da defesa e do contraditório, até porque o mercado digital dispõe de aplicativos que convertem arquivos pdf em excell, inclusive gratuitos. Mesmo assim, em cumprimento da citada diligência, o representante da Fazenda Pública fez a transformação dos arquivos em planilhas editáveis, encartou-os ao PAF e o contribuinte foi intimado via domicílio eletrônico para, **em novos sessenta dias**, firmar pronunciamento.*

Ainda em tom preliminar, a defendente adverte que os documentos de saídas de mercadorias restringem-se à NFC-e, além do levantamento fiscal ter desprezado os recebimentos de mercadorias efetivados por transferências da filial para a matriz.

*Tal alegação suscitou diligência circunscrita ao pedido como segunda providência, *ipsis litteris*:*

Segunda: apontar em novo informativo fiscal se os levantamentos de estoque (1) incluíram ou não recebimentos em transferências; (2) incluíram ou não as perdas com base nos critérios da Port. 445/98; (3) incluíram ou não outros tipos de documentos fiscais diferentes das NFC-e, explicitando – para todas as situações antes retratadas - **os motivos de ter assim procedido**. Caso haja necessidade de refazer os demonstrativos, também juntá-los aos autos e disponibilizar cópias para encaminhamento ao contribuinte

A este respeito, assim se posicionou a auditoria:

Segunda Providência:

1) Tanto as operações de transferências de saídas (CFOP 5152) como entrada (CFOP 1152) foram consideradas no levantamento de estoque da infração: 004.005.002. Vale ressaltar que caso, como tenta afirmar o contribuinte, não fossem consideradas as transferências de entrada, como o apurado por essa fiscalização foi a omissão de saída, isto poderia em tese elevar ainda mais essa omissão, portanto caso fossem omitidos esses lançamentos, o benefício seria em prol do contribuinte.

2) Foi aplicado o que estabelece a portaria 445, pois a atividade principal do contribuinte é o comércio varejista de calçados – 4782201, conforme indicado no cadastro do contribuinte do sistema INC da SEFAZ. Esclarecemos que o presente levantamento foi apurado com base no roteiro de Estoque obtido através do programa de Fiscalização SIAF, já consagrado e referendado por esse conceituado CONSEF.

3) Como já descrito no item 1), foram incluídos todos os documentos fiscais disponibilizados, seja em relação as operações de entrada (NF-e) como em relação às saídas (NF-e e NFC-e), documentos estes obtidos através do Sistema de Emissão de Nota Fiscal Nacional e confrontados com os arquivos DTE enviados pelo contribuinte. Ressaltamos que essa informação foi descrita no campo “observação”, item 1) e 2), constantes na última página do Demonstrativo, parte integrante da presente infração.

Esclarecidas, por conseguinte, as eventuais dúvidas apresentadas pelo contestante.

E possibilitado, portanto, a ampla defesa e propiciado ambiente processual para o contraditório, apesar da inação empresarial.

Pedido de nulidade afastado.

Sendo assim, o Auto de Infração está de acordo com os requisitos de lei.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiado todo e qualquer princípio aplicável ao processo administrativo tributário.

Vamos à análise de mérito, irregularidade por irregularidade.

Antes, porém, cumpre dizer que inexistente contraditório acerca da infração 03, embora apenas tenha sido citada de passagem na peça de defesa.

Em verdade, os produtos autuados sofrem tributação normal, de sorte que nas aquisições provenientes de outros Estados com objetivo de revenda, torna-se devida a antecipação parcial. Quanto a este aspecto, qualitativa e quantitativamente, não houve contestação do sujeito passivo.

Irregularidade procedente.***Agora as irregularidades atacadas no mérito.******Infração 01:***

A exigência aborda ter havido desencontro entre o valor pago de ICMS e o montante devido, declarado em informações econômico-fiscais, documentos e livros fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

O sujeito passivo argumentou que o fisco buscou tributar operações de devolução e operações sujeitas à Substituição Tributária (ST), com regras de ressarcimento estabelecidas nos arts. 299, 300 e 303 do RICMS-BA.

Decididamente, não há nexos nas ponderações defensivas. As operações autuadas são tributadas normalmente e não por antecipação, inclusive as devoluções, que devem ser debitadas contra os créditos anteriores.

Irregularidade procedente.***Infração 02:***

A postulação estatal persegue imposto decorrente da omissão de saídas de produtos tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, logo 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 em exercício fechado.

A impugnação foi no sentido dos produtos objeto das supostas omissões estarem sujeitos à antecipação total nas entradas, à vista do art. 297-A do RICMS-BA, por se tratarem de calçados.

Na verdade, como não há divergências quanto aos tipos de mercadorias envolvidos nos levantamentos de estoques (calçados), é de se dizer que, à época da realização dos fatos geradores, exercício de 2019, referidos produtos não mais estavam no Anexo I do RICMS-BA, veículo normativo onde estão elencadas todas as mercadorias que se submetem ao regime jurídico da tributação antecipada total.

Estando o círculo defensivo adstrito a este ponto, deve a exigência tributária permanecer intocada.

Irregularidade procedente.***Infração 04:***

A cobrança aqui reside na proposição de penalidade pecuniária em virtude da constatação de divergências na escrituração da EFD, que não se caracterizaram como omissão.

A investida empresarial foi na linha da consunção, inspirada no direito penal, conceito que “incide quando o fato definido por uma norma incriminadora, sendo mais amplo e mais grave, absorve outros fatos, menos amplos e menos graves, que funcionam como fase normal de preparação ou de execução, ou como mero exaurimento”, segundo o link <https://criminalistabh.com.br/principio-da-consuncao-ou-absorcao/>.

*Isto porque dita irregularidade se relaciona com a infração 02, conforme a defesa, que já propõe penalidade de 60%, de sorte que admitir as duas imposições implicaria em apenas o sujeito passivo duas vezes. Ambas as infrações – 02 e 04 – referem-se à suposta falta de emissão de documentos fiscais, **inclusive no mesmo exercício de 2019.***

O contraponto fiscal aponta que foram detectadas 2467 inconsistências na EFD, principalmente no item que não indica o código do produto, apesar de constar no documento fiscal.

Tal discussão ensejou pedido de diligência desta 5ª JJF, indicada como terceira providência, abaixo reproduzida:

Terceira: explicar em novo informativo fiscal se as inconsistências identificadas na EFD e declaradas na infração 04 interferiram ou guardam correlação com a apuração das omissões de saídas levantadas na infração 02 ou, ao contrário, os supostos ilícitos fiscais cometidos são independentes um do outro.

Eis a resposta da fiscalização:

Terceira providência: Não existe correlação entre as infrações 02 e 04, apesar das inconsistências apuradas na EFD, na ordem de 2.467, não invalidarem a apuração de omissão de estoque, tendo em vista que foi feito o levantamento não pelo código do produto, mas pela sua descrição, inclusive como estabelece a citada portaria, até porque foram feitos alguns agrupamentos de produtos.

Apesar da infração 02 envolver multa por infração, à razão de 100%, pela resposta do diligente entende-se que a multa formal aplicada na infração 04 também diz respeito aos dados do estoque, precisamente os códigos dos produtos. Tanto assim é que o autuante consignou que procedeu ao levantamento quantitativo a partir da descrição do produto, adotando a técnica de agrupamento prevista na Port. 445/98.

*Embora não se possa aplicar diretamente a consunção no direito formal-tributário, tal qual ela é concebida no direito penal, há alternativas similares que conduzem ao mesmo resultado, inclusive dentro da lógica da **absorção** do conseqüente punitivo, ainda que tenha sido significativo o número de inconsistências verificadas.*

A infração acessória, decorrente de inconsistências detectadas a partir da identificação de cada produto, inclusive para apuração dos estoques, dificultou a realização da auditoria quantitativa mas não a inviabilizou, até porque o imposto está sendo cobrado acrescido da pena de 100%, bem maior do que os R\$ 1.840,00 cobrados na infração 04.

Este é o caso, portanto, de dar espaço para aplicação do art. 42, § 5º, da Lei 7.014/96, cuja dicção é a seguinte:

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

...

m) pela ocorrência de divergências na escrituração da EFD que não se caracterizem como omissão, em cada período de apuração:

...

4 - R\$ 1.840,00 (um mil e oitocentos e quarenta reais), na hipótese de ocorrência acima de 100 (cem) divergências;

...

*§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será **absorvida** pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.*

Destarte, fica a infração 04 absorvida pela infração 02.

Irregularidade improcedente.

Por fim, há requerimento empresarial no intuito de cancelar ou diminuir as penalidades financeiras propostas, por traduzirem percentuais que extrapolam a proporcionalidade e desembocam no confisco, conforme entendimento do STF.

À vista do estatuído no art. 167, I, do RPAF-BA, falece competência para este Colegiado examinar a inconstitucionalidade de dispositivos legais stricto sensu em vigor no Estado da Bahia.

As penalidades propostas têm previsão no art. 42 e incisos da Lei 7.014/96, de sorte que tem esteio na lei e não pode ser aqui menosprezada em razão de supostas desconformidades constitucionais ou entendimento jurisprudencial não vinculatório.

Afastado o pedido de cancelamento ou redução da multa.

Pelo exposto, é o Auto de Infração julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Na peça recursal apresentada às fls. 328/340, inicialmente, verificou a razões de defesa deu azo para reforma da autuação, pede que as publicações fossem feitas para o advogado subscrito nos autos com o devido endereço postado, relata quanto à tempestividade da peça, discorre sobre a decisão onde teve reforma e passa novamente a trazer os seus argumentos:

DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAR OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA, PERDA E DEVOLUÇÃO E DA INOBSERVÂNCIA DA PORTARIA Nº 445/1998 (INFRÇÕES 1, 2 E 3)

Esclarece que houve análise das NF relacionadas às transferências e devoluções, isso não foi verdade. Se respaldar em uma parametrização do sistema de auditoria não é o mais adequado para afastar a alegação comprovada do impugnante.

Afirma que não é crível que nos demonstrativos não conste a coluna de notas fiscais de transferência e devoluções, enquanto consta a coluna de perda. As notas fiscais de saídas que foram analisadas, resumem-se apenas aquelas destinadas ao registro de operação com o consumidor final (NFC). Tal situação fica evidente da análise da própria documentação disponibilizada pelo Auditor.

Disse que ao se analisar os demonstrativos encaminhados juntamente com o Auto de infração, percebe-se algumas discrepâncias entre a diferença de estoque existente e a confirmação nas operações de transferência de mercadorias entre a matriz e a filial ou entre as filiais ou delas para a matriz. Destaca-se que a Recorrente possuía no período autuado duas filiais. Constantemente mercadorias eram enviadas para elas da mesma forma que eram recebidas delas.

Observa-se que as determinações constantes na Portaria nº 445/1998 não foram observadas pelo Auditor Fiscal ao fazer apuração da perda de mercadoria no levantamento quantitativo de

estoque. Seja no primeiro momento da autuação, seja quando a Ilustre Junta de Julgamento determinou a conversão do julgamento em diligência.

Reproduz o § 1º, do art. 3º da referida Portaria, dizendo que a depender da atividade da empresa ao promover o levantamento quantitativo de estoque a fiscalização deverá aplicar percentual de perda de mercadoria para cada subgrupo.

Salienta que levando-se em consideração que a Recorrente tem como atividade empresarial, o comércio varejista de calçados: 47.83-1-02 - Comércio varejista de artigos de relojoaria; 47.82-2-02 - Comércio varejista de artigos de viagem; 47.81-4-00 - Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios; 47.63-6-02 - Comércio varejista de artigos esportivos; 47.63-6-01 - Comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos; 47.89-0-01 - Comércio varejista de suvenires, bijuterias e artesanatos; 47.72-5-00 - Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, como se verifica do comprovante de inscrição de CNPJ, em anexo.

Ressalta que além de calçados, é possível identificar na relação de “itens omissos” a presença de itens de perfumaria, material esportivo, bem como de outras atividades varejistas.

110'	'Nao agrupado'	O BOLA DE VINIL	Nao	UN	1	6,50	6,50	1	0	0	0	1	0	6,50	1,17	11	PrEstqInicial*(1+Mva/100)
7394'	'Nao agrupado'	O BOLA SELECAO FSAL	Nao	PAR	1	14,40	14,40	1	0	0	0	1	0	14,40	2,59	11	PrEstqInicial*(1+Mva/100)
790782'	'Nao agrupado'	33072010 GIOVANNA BABY PERFUME	Nao	UN	1	8,99	8,99	1	0	0	0	1	0	8,99	1,62	11	PrEstqInicial*(1+Mva/100)
790784'	'Nao agrupado'	33072010 GIOVANNA BABY PERFUME LILAC	Nao	UN	1	8,99	8,99	1	0	0	0	1	0	8,99	1,62	11	PrEstqInicial*(1+Mva/100)
792549'	'Nao agrupado'	49089000 ADESIVO ARTE E BELEZA	Nao	UN	9	1,82	16,38	9	0	0	0	9	0	16,38	2,95	11	PrEstqInicial*(1+Mva/100)
792554'	'Nao agrupado'	39269090 ADESIVO MULHER MODERNA	Nao	UN	19	1,75	33,25	19	0	0	0	19	0	33,25	5,98	11	PrEstqInicial*(1+Mva/100)
792555'	'Nao agrupado'	39269090 ADESIVO MULHER MODERNA BRASIL	Nao	UN	117	1,62	189,54	118	0	0	1	118	0	189,54	34,12	11	PrEstqInicial*(1+Mva/100)
792547'	'Nao agrupado'	39269090 ADESIVO STAMP BEAUTY	Nao	UN	1	1,24	1,24	1	0	0	0	1	0	1,24	0,22	11	PrEstqInicial*(1+Mva/100)
792550'	'Nao agrupado'	49089000 ADESIVO UNHA BRASIL	Nao	UN	3	0,64	1,92	3	0	0	0	3	0	1,92	0,35	11	PrEstqInicial*(1+Mva/100)

Reporta que, apesar do conhecimento da Portaria e acesso aos itens, seja pelo NCM ou pela descrição, o Ilustre Auditor ignorou tal situação e o juízo *a quo* convalidou o equívoco, motivo pelo qual se faz necessário a modificação do julgado por parte dessa Câmara de Julgamento. Tal situação corresponde a caso de nulidade tendo em vista a inobservância das determinações legais na composição do crédito tributário, devendo o Auto de Infração ser julgado insubsistente.

Pugna-se para que seja julgado totalmente improcedente, tendo em vista que não incide ICMS nas operações de devolução e transferência de mercadoria, perda ou devoluções, bem como diante da inobservância dos preceitos legais na constituição do crédito tributário.

DA INFRAÇÃO 01 - IMPOSSIBILIDADE DE SE TRIBUTAR OPERAÇÕES RELATIVAS À DEVOLUÇÕES (CFOP 6202 E 5202) E MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Para lastrear essa infração, afirma que anexou demonstrativo com destaque das operações que supostamente não tiveram o ICMS recolhido. No entanto, como se pode observar do referido demonstrativo, pretende-se com a infração 01 cobrar valor de ICMS sobre operações de (i) devoluções de compras e de (ii) mercadorias sujeitas à substituição tributária, algo que não é possível, conforme será visto adiante.

Esclarece que ao analisar o demonstrativo entregue em Excel e com as respectivas chaves de nota, fora possível observar que grande parte das operações elencadas se referem a devolução de mercadorias, como pode ser visto abaixo:

Dados da NFe

Natureza da operação	Tipo da operação	Chave de acesso
DEV. DE COMPRA, ETC...	1 - Saída	29-1902-96856885000102-55-002-000000584-100069983-2

Modelo	Série	Número	Data/Hora da emissão
55	2	584	13/02/2019 00:00:00-03:00

Emitente

CNPJ	IE	Nome/Razão Social
96.856.885/0001-02	38958052	PASSO SEGURO

Município	UF
PORTO SEGURO	BA

Destinatário

CNPJ	IE	Nome/Razão Social
096.0009-71	0072	CALC**

Município	UF	País
CACHOEIRO DE ITAPEMI	ES	BRASIL

Destaca-se que da mesma forma que ocorre com a perda, nos casos em que ocorrer a devolução de mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária ou antecipação, a empresa se creditará do valor pago antecipadamente, conforme previsão no CAPÍTULO XIV - DO RESSARCIMENTO DO IMPOSTO RETIDO OU ANTECIPADO - do RICMS/BA.

Pondera que o art. 299 do RICMS é claro ao estabelecer os critérios a serem observados quando ocorrer a hipótese de desfazimento de negócio relativo a mercadorias recebidas com imposto retido. Por sua vez, afirma que o art. 300 possibilita o creditamento pelo contribuinte mediante lançamento no registro de apuração de ICMS.

Chama-se a atenção para o fato de que o crédito da operação de devolução não se limita ao pagamento de ICMS corrente normal. Tal crédito poderá ser utilizado, inclusive, para dedução do imposto devido por antecipação tributária, nos termos do art. 300.

Assim, entende que quanto aos valores de ICMS cobrado no presente lançamento que são decorrentes das operações com CFOP 6202 e 5202, estes não devem compor a base de cálculo de ICMS devido a infração 01.

E que, levando-se em consideração que os valores destacados de ICMS nas operações de CFOP 5202 e 6202 correspondem a R\$ 539,77 o valor do ICMS devido a infração 01 seria de R\$ 452,36 e não de R\$ 992,13. Disse que tal valor só seria devido se as demais operações, as quais não foram apresentadas as chaves de nota, não estivessem sujeitas ao ICMS ST. Destaca-se nobres Julgadores, que nem ao menos fora inserido no demonstrativo o NCM da mercadoria o que dificulta ainda mais a defesa. O que se observa da descrição é que inúmeras mercadorias são do segmento de calçados, estando, assim, sujeitas ao ICMS antecipado.

Solicita a conversão em diligência para determinar que o Auditor Fiscal responsável pela autuação promova as adequações necessárias no demonstrativo, retire as operações com CFOP 5202 e 6202, bem como identifique as chaves das notas e NCM's das mercadorias constantes no demonstrativo do ANEXO 01.

DA MULTA CONFISCATÓRIA NO PERCENTUAL DE 60% (INFRAÇÕES 1, 2 E 3)

Disse que o percentual correspondente a 60% do valor do tributo lançado revela-se absolutamente abusivo e viola os princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, o que se aplica às infrações imputadas (01, 02 e 03). Transcreve lições de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, os ensinamentos de SACHA CALMON NAVARRO, roga para a hipótese do inciso IV, do art. 150 da CF/88, que assegura ser proibido o confisco, reproduz jurisprudência do STF que posicionamento acerca da impossibilidade de aplicação da multa em percentual excessivo, em razão dos princípios da vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Finaliza requerendo que:

- seja julgado totalmente improcedente, tendo em vista que não incide ICMS nas operações de devolução e transferência de mercadoria, perda ou devoluções.
- seja julgado parcialmente improcedente de modo que seja reduzido o montante constante na infração 01, tendo em vista a ocorrência de operações de devoluções, determinando a readequação do montante devido; bem como a redução da multa de 60% aplicada *in casu*, tendo em vista sua flagrante desproporcionalidade e seu caráter confiscatório;
- ao menos seja pela parcial improcedência, devido a anulação da infração 02 tendo em vista que não fora observado os requisitos legais previstos na Portaria nº 445/1998 no que diz respeito ao levantamento quantitativo de estoque.
- sejam produzido todos os meios de prova de direito admitidos, inclusive juntada de novos documentos, depoimento pessoal dos agentes autuadores, bem como outras que se façam necessárias para o bom deslinde deste Processo Administrativo;
- sejam intimados antecipadamente sobre a inclusão em pauta de julgamento para realização de sustentação oral em consonância ao que dispõe o art. 163 do RPAF-BA.

Registrada a presença os advogados Drs. Raphael Luiz Guimarães Matos Sobrinho e Thiago Paiva Caldas que exerceram o direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente (art. 169, I, “b” do RPAF/99), a fim de modificar a decisão de piso, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração do contribuinte com Inscrição Estadual nº 038.958.052, lavrado em 14/12/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 61.589,82 acrescido de multa, sendo objeto do presente recurso apenas as infrações 01, 02, pelo fato do sujeito passivo ter deixado de recolher ICMS, em razão de ter praticado as seguintes irregularidades:

***Infração 01** – Pagamento a menor de ICMS em função de desencontro entre o montante recolhido e o montante declarado em informações econômico-fiscais, documentos e livros fiscais e/ou arquivos eletrônicos. Cifra de R\$ 992,13.*

***Infração 02** – Falta de recolhimento de ICMS relativo à omissão de saídas de produtos tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, logo 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 em exercício fechado. Cifra de R\$ 50.391,48.*

Diante da peça recursal apresentada às fls. 328/340, verifico que o recorrente reitera as alegações de defesa com as razões para reforma da decisão recorrida, conforme resumido a seguir:

Inicialmente, o recorrente alega que as razões apresentadas justificam a reforma da autuação. Relata ainda sobre a tempestividade do recurso e que as publicações fossem realizadas em nome do advogado subscrito nos autos, com a indicação do respectivo endereço.

Verifico que, no presente lançamento, foram observados os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, pois os fatos geradores das infrações que compõem o lançamento estão bem determinados, a descrição é clara, e os elementos constitutivos do débito tributário estão descritos nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, dos quais o recorrente recebeu cópia, facilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa.

Sinalizo que o lançamento fiscal em lide foi elaborado com base nas informações apresentadas pelo contribuinte através da Escrituração Fiscal Digital – EFD a SEFAZ/BA, conforme dispõe o art. 247 do RICMS/BA.

Dito isto, entendo que o presente lançamento se encontra de acordo com os fundamentos da Legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Quanto ao pedido para que as publicações e intimações fossem feitas diretamente para o patrono do recorrente. Sinalizo que não há impedimento para que tal providência seja tomada, porém, de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 e 109, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for enviada diretamente ao contribuinte.

No mérito, o recorrente reitera as mesmas alegações defensivas com os seguintes fundamentos:

Infração 01 – (recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor recolhido e valor informado na escrituração fiscal digital).

- a)** Alega o recorrente a impossibilidade de o fisco tributar operações relativas a devoluções (CFOP 6202 e 5202) e mercadorias sujeitas à substituição tributária: Afirma que, para embasar essa infração, anexou demonstrativo com destaque das operações que supostamente não tiveram o ICMS recolhido. No entanto, como se pode observar no referido demonstrativo, pretende a fiscalização, cobrar o valor de ICMS sobre operações de (i) devoluções de compras e de (ii) mercadorias sujeitas à substituição tributária, algo que não é possível.

- b) Solicita a conversão do presente feito em diligência para que o Auditor Fiscal responsável pela autuação promova as adequações necessárias no demonstrativo, retirando as operações com CFOP 5202 e 6202, bem como identificando as chaves das notas e os NCM's das mercadorias constantes no demonstrativo do ANEXO 01.

Infração 02 – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. (Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributadas efetuada sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias superior ao das entradas efetivas omitidas).

1. Alega a impossibilidade de o fisco tributar operações de transferência, perda e devolução e da inobservância da Portaria nº 445/1998. Esclarece que houve análise das NFs relacionadas às transferências e devoluções, o que não corresponde à verdade. Respalda-se em uma parametrização do sistema de auditoria que não é o mais adequado para afastar a alegação comprovada pelo impugnante. Afirma que, ao se analisar os demonstrativos encaminhados juntamente com o Auto de Infração, percebe-se algumas discrepâncias entre a diferença de estoque existente e a confirmação nas operações de transferência de mercadorias entre a matriz e a filial, entre as filiais ou delas para a matriz.
2. Aduz que as determinações constantes na Portaria nº 445/1998 não foram observadas pelo Auditor Fiscal ao fazer apuração da perda de mercadoria no levantamento quantitativo de estoque. Seja no primeiro momento da autuação, seja quando a Ilustre Junta de Julgamento determinou a conversão do julgamento em diligência.

Reproduz o § 1º, do art. 3º da referida Portaria, dizendo que a depender da atividade da empresa ao promover o levantamento quantitativo de estoque a fiscalização deverá aplicar percentual de perda de mercadoria para cada subgrupo.

Por fim requer:

- a) Da multa confiscatória no percentual de 60%: Afirma que o percentual de 60% sobre o valor do tributo lançado revela-se absolutamente abusivo, violando os princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, o que se aplica às infrações imputadas (Infração 1, 2 e 3).
- b) Que seja julgado a infração 01 procedente em parte, tendo em vista que não incide ICMS nas operações de devolução e transferência de mercadoria, perda ou devoluções.
- c) Que seja reconhecida a parcial improcedência, com a anulação da infração 02, tendo em vista que não foram observados os requisitos legais previstos na Portaria nº 445/1998, no que diz respeito ao levantamento quantitativo de estoque.
- d) Que sejam produzidos todos os meios de prova de direito admitidos, inclusive juntada de novos documentos, depoimento pessoal dos agentes autuadores, bem como outras que se façam necessárias para o bom deslinde deste Processo Administrativo;

Quanto ao mérito, passo a análise por infração:

No tocante a infração 01, observo que a exigência fiscal foi pelo recolhimento a menor de ICMS apurado pela fiscalização, através de divergência entre o valor pago de ICMS e o montante devido, declarado pelo contribuinte em informações econômico-fiscais, documentos e livros fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

O sujeito passivo, ora recorrente, alega a impossibilidade do fisco de tributar operações relativas a devoluções (CFOP 6202 e 5202) e mercadorias sujeitas à substituição tributária. Aduz que, como se pode observar no referido demonstrativo, pretende-se, com a infração 01, cobrar o valor de ICMS sobre operações de (i) devoluções de compras e de (ii) mercadorias sujeitas à substituição tributária, algo que não é possível.

Compulsando os autos, verifico que o contribuinte emitiu notas fiscais com destaque do imposto, escriturando-as sem a informação do imposto destacado ou com a informação a menor. Pela

regra geral, todos os documentos com destaque do imposto devem ser oferecidos à tributação no momento da escrituração. Se esses produtos fossem sujeitos à tributação normal, como constatou o julgador de primeira instância, deveria ter havido a utilização de crédito fiscal na aquisição e, nas saídas, ainda que por devolução, deveria ocorrer a devida debitação.

Na hipótese que esses produtos fossem sujeitos ao regime de substituição tributária, tendo havido a antecipação na entrada, ainda assim as notas fiscais emitidas com destaque do imposto deveriam ser escrituradas, oferecendo à tributação os valores nelas lançados. Neste caso, o autuado poderia ter feito o ressarcimento alegado na defesa, mas não o fez, e o processo em lide não é o momento adequado para tanto. Portanto, não há, no recurso em apreciação, elementos suficientes para comprovar que a autuação foi indevida. Além disso, o recurso traz alegações genéricas, sem vinculá-las a cada uma das infrações, o que nos impede de apreciar as generalidades.

No tocante a alegação sobre a impossibilidade do fisco de tributar operações relativas a devoluções (CFOP 6202 e 5202) e mercadorias sujeitas à substituição tributária. Neste sentido, verifico que todas as operações de transferências de saídas (CFOP 5152) bem como entradas (CFOP 1152), foram consideradas pela fiscalização na apuração do levantamento quantitativo de estoque. Vale salientar que caso não fosse considerado pelo fisco as transferências de entradas neste levantamento e como foi apurado pelo fisco foi a omissão de saída, poderia aumentar a omissão de saída, poderia aumentar a omissão de saída, prejudicando assim o sujeito passivo.

O recorrente solicita que o presente feito seja convertido em diligência para determinar ao Autuante que promova as adequações necessárias no demonstrativo, retire as operações com CFOPs 5202 e 6202, bem como identifique as chaves das notas e NCM's das mercadorias constantes no demonstrativo do ANEXO 01.

Com fundamento no art. 147, I, "a" do RPAF/BA, por constatar que os elementos constantes do processo são suficientes para formação da convicção deste relator, indefiro o pedido de diligência suscitada pelo recorrente.

Dito isto, concluo em **manter** a infração 01.

Em relação a infração 02, o recorrente apresenta alegação de que houve equívocos cometidos pela fiscalização quando da apuração do lançamento, pelo fato da empresa ter como atividade principal o comércio varejista de calçados – CNAE 4783102, e que, na apuração no levantamento quantitativo de estoque, as perdas de mercadorias não foram excluídas do levantamento com base no percentual de 0,70%, no que determina a Portaria nº 445/98.

Compulsando os autos, contata-se no demonstrativo da autuação (anexo II) sob as fls. 14/15), que foram considerados pela fiscalização para fins de cálculos do lançamento as perdas para os produtos com quantitativos omitidos que permitiram a apuração de perdas no total de 35 produtos, os demais produtos as quantidades movimentadas do estoque inicial + entradas aplicadas a perda percentual de 0,70%, resultariam em valores inferiores a **uma unidade**, o que significa zero (0) quando se trata de produtos calçados, ou seja a quantidade não alcançou o índice suficiente para dar perda.

Vejamos para melhor entendimento: quando o estoque inicial somado às entradas totaliza uma unidade, a aplicação da perda de 0,70% resultaria em uma perda de 0,007 unidade, ou seja, uma medida insignificante ou inexistente.

Neste sentido, observo que os valores apurados pela fiscalização estão corretos, valores estes que, foram mantidos pela decisão piso, do qual comungo do mesmo entendimento.

Disto isto, **mantenho** a infração 02.

No tocante a infração 03, na sustentação oral dos patronos do recorrente, os mesmos alegaram que sobre algumas notas fiscais de aquisição de mercadorias a empresa tinha recolhido tempestivamente o ICMS por antecipação parcial e juntado os devidos comprovantes de tais recolhimento aos autos do processo.

Compulsando os autos, verifico que não consta nenhum comprovante de recolhimento de ICMS antecipação parcial conforme alegado pelos patronos do recorrente na sustentação oral em sessão de julgamento. Dispõe o art. 143 do RPAF/99, que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação.

Com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/BA, por constatar que os elementos constantes do processo são suficientes para formação da convicção deste relator, indefiro o pedido de diligência suscitada pelo recorrente em relação a infração 02.

Quanto ao pedido para que seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, verifico que a multa aplicada nas infrações é respaldada pelo art. 42 da Lei nº 7.014/96, portanto, sua aplicação é totalmente cabível e legal (em relação às infrações 1, 2 e 3).

Ademais, quanto a alegação de inconstitucionalidade das multas aplicadas, vale ressaltar que este órgão administrativo não tem competência para afastar a aplicabilidade das penalidades previstas na legislação estadual, bem como para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I do RPAF/BA c/c o art. 125 do COTEB.

Isto posto, fica afastado o pedido de cancelamento ou redução da multa.

Diante de todo exposto, concluo pela manutenção da decisão de piso.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232903.0041/21-8**, lavrado contra **PASSO SEGURO COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para pagar o imposto no valor total de **R\$ 59.749,82**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 9.358,34 e de 100% sobre R\$ 50.391,48, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “b” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS