

A. I. Nº - 279127.0014/02-0
AUTUADO - AZULAY E CIA. LTDA.
AUTUANTE - KÁTIA MARIA DACACH MACHADO FRÁGUAS
ORIGEM - INFRAZ IGUATEMI
INTERNET - 31.03.03

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0090-01/03

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Está demonstrada a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias em dois exercícios consecutivos. Foram feitos os cálculos, para correção dos equívocos da autuação, prevalecendo como base de cálculo, em ambos os exercícios, a diferença de maior expressão monetária, a de saídas. Está caracterizada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, pois o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 4/11/02, apura os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias efetuadas sem documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, o das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 138.109,85, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento de ICMS, constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a diferença de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, sendo lançado imposto no valor de R\$ 9.258,82, com multa de 70%;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo à saída de 1.764 peças designadas como “refugo”, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado imposto no valor de R\$ 6.741,30, com multa de 70%.

O contribuinte apresentou defesa alegando que os fatos geradores teriam sido identificados de forma inadequada. Alega também que já teria decaído o direito de a fazenda estadual constituir o crédito tributário relativamente ao exercício de 1997.

Quanto ao mérito, no que concerne ao item 1º do Auto de Infração, a defesa repete que o fisco adotou critério inadequado na determinação dos fatos e na apuração do imposto. Diz que a apontada “falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas” apenas demonstra que a empresa não aproveitou o crédito relativo às compras realizadas. Questiona a forma como o imposto foi calculado.

Também no caso do item 2º teria havido a mesma inadequação. Além disso, questiona o fato de não ter sido considerado o crédito fiscal das entradas. Considera que as diferenças de entradas e de saídas de mercadorias deveriam ser objeto de apuração apartada. Reclama que a base de cálculo está errada porque não se pode adotar o valor das operações de entradas para identificar saldo de saídas, e vice-versa.

Quanto à 3ª infração, considera que há sobreposição de infrações relativamente ao mesmo período. A defesa protesta que não foi compensado o valor pago em razão da diferença de estoque apurada pelo contribuinte, que teria sido objeto de denúncia espontânea.

Pede a improcedência da autuação.

O fiscal autuante prestou informação em que comenta o teor das imputações. Fala dos critérios adotados nos trabalhos fiscais. Considera que a defesa apenas discorre sobre conceitos discutíveis do direito, com o objetivo de postergar o pagamento do imposto. Assegura que os créditos reclamados pela defesa foram utilizados quando a empresa fez as compras.

Com relação à denúncia espontânea apresentada em 27/11/01 (fl. 271), esta refere-se a valores e quantidades escriturados depois de 1998, ou seja, depois do “sumiço” das 1.764 peças de refugo constantes no Registro de Inventário relativo ao exercício de 1997. Naquele ano, a quantidade do item “refugo” era de 25.112 peças ao preço unitário de R\$ 18,73. Já em 1998, a quantidade “milagrosamente” caiu para 23.348 unidades, com o mesmo valor unitário. Em 2001, como “por encanto”, o preço unitário do aludido item caiu para R\$ 2,80, e a quantidade escriturada se manteve em 23.348 unidades. Foram estes valores e quantidades que serviram de base para a denúncia espontânea à fl. 271. Houve sonegação de ICMS com a manipulação das quantidades e principalmente do preço unitário, tendo sido recolhida a quantidade de R\$ 13.000,00, aproximadamente, quando o imposto real seria de mais ou menos R\$ 96.000,00.

Opina pela procedência da autuação.

VOTO

A defesa destaca três aspectos que devem ser apreciados preliminarmente: decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativamente ao exercício de 1997, inadequação dos critérios adotados pelo fisco na apuração do imposto, e denúncia espontânea de parte do débito levantado pelo fisco.

Não acato a argüição de decadência suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 1997. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O débito objeto desta autuação concernente ao exercício de 1997 poderia ter sido lançado no próprio exercício de 1997. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 1998. O lançamento poderia ser feito, por conseguinte, até 31 de dezembro de 2002. O procedimento fiscal foi formalizado em 4/11/02, e o sujeito passivo foi intimado no dia 16/12/02. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no § 1º do art. 28, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o

lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegava a defesa, aplica-se quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Quanto à alegação de que o fisco adotou critério inadequado na determinação dos fatos e na apuração do imposto, o autuado em parte tem razão. No caso do 1º item, o problema está apenas na forma como o fato foi descrito; mas no caso dos itens 2º e 3º há realmente equívocos de conteúdo, conforme assinalarei mais adiante.

No que concerne ao item 1º, diante do modo como o fato foi narrado no Auto de Infração, para que se possa entender o que houve, realmente, e quais as consequências jurídicas decorrentes do fato verificado, terei de transcrevê-lo *ipsis litteris*, a fim de ser fiel ao seu teor: “Falta de recolhimento do imposto relata a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.” (*sic*)

Segundo o Auto de Infração, a “falta de recolhimento do imposto” teria sido “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas”. É inadmissível pretender-se cobrar ICMS pelo fato de as entradas de mercadorias serem inferiores às saídas. Em situações normais, isso é o que se espera que ocorra no dia-a-dia das empresas. O contribuinte adquire mercadorias por um preço e revende-as por um preço superior (valor adicionado). Nisto não há nenhuma ilegalidade.

Na verdade, o que o fisco quis dizer foi que foram apuradas, no mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o ICMS sobre a diferença de maior expressão monetária, o das saídas, como orienta a Portaria nº 445/98.

Em certos casos, esses percalços na descrição dos fatos constituem questão muito grave, porque dificultam a compreensão da imputação, ficando o contribuinte sem saber ao certo do que está sendo acusado, circunstância que pode configurar cerceamento de defesa. O Auto de Infração deve ser claro, objetivo, preciso, não para a compreensão por parte dos membros deste Conselho, que, por serem técnicos, terminam de algum modo identificando a razão do procedimento, mas sim para o autuado, que nem sempre é um técnico em tributação, e não tem obrigação de o ser, para que ele possa inteirar-se da imputação que lhe é atribuída. O contribuinte precisa saber exatamente do que está sendo acusado, para poder defender-se de forma adequada, se quiser.

Não obstante essas circunstâncias, tendo em vista que o sujeito passivo ao defender-se demonstrou estar inteirado do teor da imputação que lhe foi atribuída, não considero que tenha havido cerceamento de defesa.

Já no caso dos itens 2º e 3º, em que a defesa alega estar havendo “sobreposição de infrações”, realmente o autuante deixou de atentar para o critério regulamentar de que, no mesmo período, havendo diferenças tanto de entradas como de saídas, deve ser adotada como base de cálculo a diferença de maior expressão monetária (RICMS/97, art. 60, § 1º). É que os itens 2º e 3º não poderiam ter sido desmembrados em dois itens, pois o fato é um só. Embora o fiscal omita esta informação, está claro pelos demonstrativos acostados ao processo que o 2º item foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques, do mesmo modo que o item 3º, e ambos se referem ao mesmo período. Por conseguinte, o resultado dos itens 1º e 2º deve ser analisado em conjunto. Em 1998, houve omissão de entradas no valor de R\$ 54.463,66 (fl. 100) e omissão de

saídas no total de R\$ 84.264,80 (R\$ 44.610,08 + R\$ 39.654,72 – fls. 101 e 102). Tomando-se por base a quantia de maior expressão monetária, R\$ 84.264,80, o imposto devido no período é de R\$ 14.325,02.

Quanto ao terceiro aspecto suscitado pela defesa, consta nos autos que o autuado fez uma denúncia espontânea em 27/11/01 (fl. 271). Essa denúncia diz respeito a diferença apurada no inventário em março de 2001 referente a “peças diversas”. O presente Auto de Infração contempla fatos verificados nos exercícios de 1997 e 1998. A denúncia espontânea corresponde, por conseguinte, a fatos alheios ao débito apurado nestes autos.

O demonstrativo do débito deverá ser reconstituído com base nas seguintes indicações:

1. Item 1º – omissão tanto de entradas como de saídas de mercadorias. A base de cálculo foi a diferença de saídas. Valor do imposto: R\$ 138.109,85. Está caracterizada a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, pois o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento.
2. Item 2º – omissão tanto de entradas como de saídas de mercadorias. A base de cálculo foi a diferença de saídas. Valor do imposto: R\$ 14.325,02. A saída de mercadoria do estabelecimento constitui o aspecto temporal da incidência tributária.
3. Item 3º: absorvido pelo item 2º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279127.0014/02-0, lavrado contra **AZULAY E CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 152.434,87**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA