

PROCESSO	- A.I. Nº 2691910006/03-5
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CEREALISTA CASTRO LTDA.
RECORRIDOS	- CEREALISTA CASTRO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0115-02/04
ORIGEM	- INFRAZ BARREIRAS
INTERNET	- 10.08.04

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0249-11/04

**EMENTA.** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Modificada a Decisão. Documentos acostados aos autos provam a regularidade das operações com arroz beneficiado. Remanesce a exigência relativa aos demais produtos. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS, SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. O contribuinte é responsável pelo pagamento do imposto antecipado, relativo às mercadorias sujeitas a substituição tributária recebidas sem documentação fiscal. Exigências parcialmente subsistentes, após análise das provas documentais contidas nos autos. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte e de Recurso de Ofício declarado na própria Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, em razão do cometimento das seguintes infrações:

- Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, conforme documentos às fls. 22 a 221 dos autos;
- Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzido do crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, conforme documentos às fls. 12 a 21 dos autos; e

- Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Sustenta a Decisão da 2<sup>a</sup> JJF, ora recorrida:

- o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual foi exercida plenamente. Assim, rejeita as preliminares de nulidade suscitadas pelo patrono do recorrente, uma vez que:
  - a) o Termo de Início de Fiscalização e o Termo de Prorrogação encontram-se às fls. 9 e 10 do PAF;
  - b) o levantamento quantitativo do estoque foi realizado por gênero em alguns produtos, decorrentes da própria escrituração do contribuinte e em conformidade com o previsto no inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98 e;
  - c) os prazos concedidos ao sujeito passivo, no decorrer do processo são legalmente previstos no art. 18, § 1º, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99;
- indefere o pedido de revisão fiscal por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da Junta sobre a lide;
- no mérito, constata que os autuantes, em sua primeira informação fiscal, relevaram parte das alegações de defesa inclusive expurgando do levantamento o item “Café FAFA e SOBESA” anexando novos demonstrativos nos quais consignam a redução do imposto exigido, relativo à primeira infração e, consequentemente, do valor exigido na segunda infração;
- a operação de beneficiamento tem o prazo legal de 60 dias para retornar ao estabelecimento autor da encomenda, conforme determina o art. 622, § 2º, II, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, sob pena de ser exigido o imposto devido por ocasião da remessa. Já o art. 623 do RICMS aduz que no caso da encomenda ser concluída por pessoa não obrigada à emissão de documentos fiscais, o estabelecimento de origem emitirá nota fiscal (entrada), para acobertar o retorno das mercadorias;
- no caso concreto, por se encontrar com sua situação cadastral irregular os estabelecimentos beneficiadores Geraldo Belfort e Braga & CIA, o recorrente emitiu as próprias notas fiscais de retorno de beneficiamento (notas fiscais de entradas). Tais documentos, entretanto, não são hábeis para comprovar o aludido retorno. Caberia ao contribuinte demonstrar a efetividade da operação através de contrato de prestação de serviço, da contra-prestação remuneratória e dos carimbos por acaso existentes dos postos fiscais do percurso ou, na sua falta, de uma prévia comunicação à repartição fiscal do domicílio das partes contratantes, o que não ocorreu como meio de prova;
- não é admissível um estabelecimento abster-se de emitir documento fiscal de sua operação e a aceitação da outra parte, mesmo que o referido estabelecimento esteja com sua situação cadastral irregular, o que demonstraria uma ciência prévia por parte do recorrente da real condição do seu parceiro comercial e a consequente responsabilidade do remetente. Portanto, é correta a desconsideração de tais notas fiscais de entradas do produto “arroz Beneficiado” do levantamento quantitativo de estoque, por não se configurar em uma operação real, mas, sim fictícia, salvo prova em contrário, não

anexados aos autos, o que é gravado pela situação irregular dos estabelecimentos beneficiadores;

- quanto à alegação de defesa sobre o produto “Açúcar” ficou evidente à fl. 2.978 dos autos, a exigência da diferença do ICMS por substituição tributária das notas fiscais de aquisição apresentadas posteriormente pelo contribuinte, através de nova ação fiscal, a qual resultou no Auto de Infração nº 2691910010/03-2.
- ainda quanto à primeira infração, no tocante ao argumento de defesa de ser inconcebível majorar a exigência do imposto original, quando da informação fiscal, relativo ao produto “Óleo de Soja”, também não procede, pois tal valor, dito como majorado, se refere à omissão de saídas e não à omissão de entradas, objeto da exigência fiscal, portanto, não compreendendo-se do total do débito do Auto de Infração. Assim, subsiste parcialmente esta primeira infração no valor de R\$ 221.223,93, consoante cotejo entre os demonstrativos de fls. 26 e 2980 dos autos.
- não deve ser acolhida a alegação do recorrente de “*bis in idem*” entre as duas primeiras infrações, uma vez que a primeira exigência decorre da presunção legal de “*omissão de saídas anteriores*”, cujas receitas de vendas foram aplicadas nas aquisições das entradas omissas, relativas a produtos e a fato geradores distintos dos apurados na omissão de entradas, na qual constam mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cuja antecipação tributária do ICMS é de responsabilidade do próprio contribuinte.

Conclui pela Procedência em Parte do Auto de Infração, no montante de R\$ 238.405,90, conforme demonstrativo às fls. 3, 2.978, 2980 e 2981 dos autos, sendo R\$ 221.223,93 relativo à primeira infração; R\$ 3.983,99 à segunda, e R\$ 13.197,98 à terceira, este objeto de reconhecimento do contribuinte.

Em atendimento ao disposto no art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00 a 2ª JJF do CONSEF recorreu de Ofício a esta CJF.

Insatisfeito com a referida Decisão o recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual alega as seguintes razões:

- o Auto de Infração é fruto de um mau entendimento por parte do agente fiscal;
- as autuações basearam-se em preceitos equivocados e subjetivos;
- o Auto de Infração é nulo, em razão de se encontrar viciado pela decadência do direito da Fazenda Estadual na cobrança do tributo, bem como pela utilização equivocada da alíquota de 17% ao invés de 7% como determina o art. 16, I, a, do RICMS. Trata-se de matéria de ordem pública que pode ser argüida a qualquer tempo;
- discorre sobre a decadência, citando doutrina, dispositivos legais e alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema;
- o recorrente havia encaminhado arroz para beneficiamento nos estabelecimentos das empresas Geraldo Belfort e Braga & CIA. Para isso emitiu as notas fiscais de saídas, devidamente escrituradas em seu livro fiscal, a fim de demonstrar que efetivamente aquela quantidade de arroz saiu de seu estabelecimento para beneficiamento. Assim, de acordo com o art. 622, § 2º, II, do RICMS estará suspensa a incidência do ICMS, enquanto perdurar o prazo de 60 dias do recondicionamento;

- o recorrente, nos termos do art. 622, III, do RICMS emitiu notas fiscais de retorno, que segundo esta norma, pode ser real ou simbólica, mediante o qual restou inconteste a não circulação da mercadoria e, por conseguinte, a não transmissão da sua propriedade;
- o recorrente não emitiu documento fiscal de retorno por ter ciência prévia da real condição de seu parceiro comercial, mas em resposta ao que prevê o referido inciso III, ou seja, promoveu de forma documental o retorno da mercadoria, uma vez que, findo o prazo, o arroz não mudou de propriedade, pois sequer fora comercializado;
- não pode ser penalizada pela irregularidade do beneficiador, através da cobrança de ICMS por mercadorias que efetivamente entraram em seu estabelecimento;
- junta ao presente PAF os documentos exigidos pelo autuante: contrato de prestação de serviços com a empresa beneficiadora, recibo de pagamento da realização dos serviços que comprovam efetivamente que a operação de circulação física ocorreu, sem a transferência da propriedade, e que deu suporte às quantidades do produto indevidamente e absurdamente consideradas como omissão de entrada;
- inconteste que o recorrente deveria, sob pena de incorrer em penalidade decorrente de inobservância de obrigação acessória, avaliar a situação cadastral de seu parceiro comercial, mas desconsiderar a operação que efetivamente ocorreu, em razão de mera irregularidade cadastral, consiste em violação ao princípio da verdade material e os preceitos constitucionais que regulam o imposto tido como não recolhido;
- as inscrições das empresas Geraldo Belfort e Braga & Cia foram canceladas, respectivamente, em 20.01.98 e 23.12.97, dentro do próprio período-base no qual teriam ocorridos as supostas irregularidades apontadas pelo autuante. A falta de observância desta obrigação acessória ocorreu em meio à seqüência das operações previamente contratadas às referidas empresas e não em período pretérito. O próprio auditor fiscal aborda à fl. 8 de sua informação fiscal que a exigência da Inscrição deve ser vista como obrigação acessória.
- cita doutrina e Decisão do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Paraná a respeito do princípio da verdade material;
- através da documentação anexada ao Recurso Voluntário o contribuinte prova a realização da operação. Com isso, não subsiste a infração de omissão de entradas, restando desfeita a presunção de que o recorrente promoveu saídas de mercadorias sem a emissão de notas fiscais e, consequentemente, sem o recolhimento do imposto devido;
- a própria legislação estadual determina que o contribuinte pode elidir a presunção através de qualquer meio de prova, consoante dispõe o art. 11, da Portaria nº 445/98;
- a situação fática em comento, segundo a verdade real, não se amolda em qualquer dos tipos relacionados na Portaria 445/98 porque todos os procedimentos de apuração de diferenças de estoque devem estar calcados em movimentações de mercadorias comprováveis por documentos segundo a velha fórmula: Estoque inicial+Entradas-Saídas=Estoque final;
- quanto à insegurança da imputação da infração, o RPAF é claro ao prever em seu art. 18 que é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator. Cita decisões da 2ª Câmara de Julgamento deste CONSEF que corroboram este entendimento;

- outro vício grasso que do Auto de Infração que merece ser subsidiariamente considerado, caso não se admita a preliminar de nulidade argüida, é a utilização da alíquota de 17% para apuração do ICMS, em frontal desacordo com o art. 16, I, do atual RICMS.
- tendo sido fartamente demonstrada a improcedência da autuação a multa imposta também deverá seguir a mesma sorte;
- em obediência ao princípio da eventualidade, em sendo indeferidos os argumentos apresentados, requer o recorrente o benefício contido no comando do art. 915, § 6º;
- reitera o pedido de revisão fiscal para que não se configure o cerceamento de defesa;

Conclui pela Improcedência do Auto de Infração e, na hipótese de não ser admitida esta, seja considerada a diferença entre a alíquota aplicada de 17% para 7% como determina a Lei.

A representante da PGE/PROFIS, na sua manifestação, afasta a preliminar de decadência sob o fundamento de que a legislação baiana (art. 28, do COTEB) fixa o prazo decadencial em 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, o Auto de Infração fora lavrado dentro do referido prazo.

No mérito, quanto à infração 1, sustenta que os documentos trazidos aos autos são suficientes para comprovar as entradas das mercadorias, pois seguem o estipulado no RICMS. Os fundamentos da doura JJF para negar a validade a tais documentos, data vênia, não parecem ter respaldo legal.

Quanto ao argumento da não apresentação dos contratos de prestação de serviços, o recorrente os apresenta às fls. 24 e 25. Portanto, as notas fiscais de entrada (retorno beneficiamento) que tiverem correlação com as notas fiscais de remessa devem ser acatadas no levantamento quantitativo.

No tocante à infração 2, entende que não se trata de exigência em duplicidade, pois apurado no levantamento quantitativo que houve omissão de saída, essa se refere a saídas anteriores, enquanto que a exigência deste item se refere a mercadorias que não foram antecipadas, já que sujeitas ao regime de substituição tributária.

Em razão disso, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

O recorrente, em 21.06.04, juntou aos autos memorial no qual reitera as razões suscitadas no Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente rejeito a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente, tendo em vista que o prazo para a constituição do crédito tributário no caso em tela é de 5 (cinco) anos, contados do primeiro do dia exercício seguinte aquele em lançamento poderia ter sido efetuado, conforme determina o art. 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN.

A hipótese do art. 150, § 4º, do CTN argüida pelo recorrente não se aplica ao presente caso, em razão da ausência do recolhimento do ICMS. De fato, o prazo previsto no dispositivo supra somente se aplica nos casos em que restar comprovado o pagamento antecipado do imposto, conforme comprova, inclusive, os julgados do Superior Tribunal de Justiça e os ensinamentos da doutrina arrolados pelo próprio recorrente.

Como no presente caso, ficou evidenciado nos autos e descrito pelos autuantes a falta de recolhimento do ICMS, a regra quanto ao prazo decadencial a ser aplicada é a do art. 173, I, do CTN.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou seu entendimento, como demonstra a ementa abaixo:

*"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse feito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargo de divergência acolhidos." (STJ, 1ª Seção, unânime, Ed. REsp 101.407/SP, rel. Min. Ari Pargendler, 07.04.00). (grifos nossos).*

Portanto, resta claro que o Auto de Infração foi lavrado dentro do referido prazo legal.

Ademais, afasto também, a preliminar de nulidade do Auto de Infração levantada pelo recorrente, tendo em vista que a autuação preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do recorrente, a qual foi exercida plenamente.

Inexiste, de fato, qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite a decretação de nulidade do presente Auto de Infração. Este contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator. As multas aplicadas são as previstas na legislação, não tendo caráter de confisco e os autuantes são legalmente competentes.

A aplicação da alíquota de 17% ocorreu, em razão 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, nos termos da legislação em vigor.

Quanto ao pedido de revisão fiscal formulado pelo recorrente, partilho do entendimento da 2ª JJF no sentido de que este não deve ser acolhido, uma vez que os elementos constantes nos autos são suficientes para formação da convicção desta Câmara em relação a presente lide.

No mérito, verifico no tocante à infração 1 que o recorrente demonstrou a efetividade da operação de beneficiamento mediante a apresentação das notas fiscais de retorno, restando incontestável a não circulação da mercadoria e, por conseguinte, a não transmissão da sua propriedade.

Não bastasse isso, o recorrente juntou ao presente PAF os documentos exigidos pelos autuantes e que fundamentaram a Decisão, ora recorrida pela manutenção da infração: contrato de prestação de serviços com a empresa beneficiadora, recibo de pagamento da realização dos serviços que comprovam efetivamente que a operação de circulação física ocorreu, sem a transferência da propriedade, e que deu suporte às quantidades do produto indevidamente e absurdamente consideradas como omissão de entrada.

Dessa forma, comungo com o entendimento da Douta representante da PGE/PROFIS de que as notas fiscais de entrada (retorno beneficiamento) que tiverem correlação com as notas fiscais de remessa devem ser acatadas no levantamento quantitativo.

Por fim, partilho do entendimento da 2<sup>a</sup> JJF no sentido de que não deve ser acolhida a alegação do recorrente de “bis in idem” entre as duas primeiras infrações, uma vez que a primeira exigência decorre da presunção legal de “omissão de saídas anteriores”, cujas receitas de vendas foram aplicadas nas aquisições das entradas omissas, relativas a produtos e a fato geradores distintos dos apurados na omissão de entradas, na qual constam mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cuja antecipação tributária do ICMS é de responsabilidade do próprio contribuinte.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, restando subsistente o valor R\$122.527,66 para a infração 1.

Em relação ao Recurso de Ofício entendo que a 2<sup>a</sup> JJF decidiu acertadamente ao modificar o valor da autuação, uma vez que os autuantes relevaram parte das alegações de defesa inclusive expurgando do levantamento o item “Café FAFA e SOBESA” anexando novos demonstrativos nos quais consignam a redução do imposto exigido, relativo à primeira infração e, consequentemente, do valor exigido na segunda infração.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter, a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269191.0006/03-5, lavrado contra **CEREALISTA CASTRO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$139.709,63**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$17.181,97 e 70% sobre R\$122.527,66, previstas, respectivamente, no art. 42, II, “d” e “f”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de julho de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR DA PGE/PROFIS