

PROCESSO - A. I. Nº 298942.0209/04-2
RECORRENTES - J. C. ROCHA & CIA. LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL e J. C. ROCHA & CIA. LTDA.
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0057/02-05
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 21/09/2005

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0295-12/05

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizados. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Infração parcialmente comprovada. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Comprovado nos autos que o autuante se utilizou de critério de “arbitramento” não previsto na lei para composição da base de cálculo do imposto, o que inquina de nulidade a infração, com exceção de parte do imposto exigido nos meses de julho e agosto de 2002, em relação aos quais foram apresentados recibos de pagamento dos fretes como meio de prova da apuração da base de cálculo. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitados o pedido de perícia e as preliminares de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos, respectivamente, pelo autuado e pela 2ª JJF, contra a referida Decisão prolatada pela referida Junta, através do Acórdão n.º JJF 0057/02-05, que julgou pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração foi lavrado, imputando-se ao contribuinte a prática de infrações fiscais no valor de R\$131.253,60, em razão da ocorrência, segundo a fiscalização estadual, das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas

- com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. ICMS de R\$72.357,05 e multa de 70%.
2. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria, sujeita à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10%, no valor de R\$11.349,62.
 3. Efetuou o recolhimento do ICMS a menos por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88. ICMS de R\$47.546,93 e multa de 60%.

O recorrente, em sua defesa, contestou a autuação, sob o argumento de que:

1. Preliminarmente, convém salientar a falta de organização dos documentos que foram devolvidos pela fiscalização, entregues pela empresa de forma ordenada, o que dificultou a defesa do contribuinte, em razão do prazo de 30 dias para apresentá-la.
2. O prazo de 30 dias é insuficiente, pois são mais de 12.000 itens de entrada e saída de mercadorias, mês a mês.
3. A autuação é improcedente, pois considerou saídas em duplicidade, como se pode depreender da análise das notas fiscais anexas, emitidas em 2001 e 2002, possibilitando o confronto com o Livro de Saídas.
4. As Notas Fiscais nºs 6905 e 6868 computaram as mesmas saídas, as quais foram consideradas nos Cupons Fiscais nºs 9966 e 8871.
5. A Nota Fiscal nº 7465, emitida em 06/08/2002, no valor de R\$1.923,10, embora cancelada, foi considerada pela fiscalização.
6. Faz-se mister a realização de perícia, acompanhada por assistente técnico.
7. As multas aplicadas, nos percentuais de 60% e de 70%, apresentam caráter confiscatório.
8. Absurda é a inclusão da empresa no CADIN, com a proibição de retirar Certidão negativa.
9. O caminho estruturalista do direito tributário comporta a interpretação de que as multas são identificadas como Normas Gerais de Direito Tributário, pois a estrutura constitucional está delineada pelo Constituinte de 1988, razão pela qual os tributos na sua grande maioria, são objeto de lei complementar e restritivamente, na sua criação ou majoração, são submetidos aos Limites Constitucionais do Direito de Tributar. Quanto à sua função ou finalidade, idêntica interpretação se aplica às multas, as quais coexistem atualmente com o tributo sem qualquer restrição ou limitação na sua criação e majoração.
10. A multa de 60% foi criada sem amparo de lei complementar federal, ao arrepio da Carta Constitucional de 1998, configurada a sua inconstitucionalidade.
11. A descrição da infração 1 é confusa, mas pressupõe “*que houveram saídas desacobertas de Notas Fiscais e consequentemente entradas também desacobertas de Notas Fiscais e/ou registros de entradas*”.
12. No que conseguiu interpretar daquela infração, concluiu que pelos levantamentos de estoque contendo 350 páginas ora anexadas (sendo 207 relativas ao ano de 1999, 25 ao ano de 2002, 56 ao ano de 2003, 58 ao ano de 2004 e 4 relativas ao ano de 2000), todas impressas a partir do sistema de controle de estoques (movimento de produtos), onde estão descritos o Estoque inicial, as entradas e as saídas e o Estoque final, pode-se constatar que não existe nenhuma conta com saldo negativo, o que descaracterizam as saídas sem notas fiscais.

13. A fiscalização utilizou-se do instituto da presunção, que somente é autorizado em raríssimas hipóteses, e desprezou o próprio sistema de controle de estoques.
14. Na infração 2 reconhece como correto o apontamento fiscal, havendo, todavia, erro na escrituração fiscal onde as notas fiscais abordadas no Auto de Infração foram efetivamente escrituradas nos livros de Registros de Entradas da matriz, com Inscrição Estadual nº 492.208.576.119, razão pela qual o fisco, ao analisar estes argumentos, deverá considerar o rol contido no auto contra a matriz.
15. O erro na escrituração fiscal não importou em falta de pagamento do imposto, cabendo a aplicação de multa, em valor fixo, convindo salientar, porém, que a filial não mais existe porque foi devidamente baixada junto à Inspetoria Fazendária, ocasião em que os estoques remanescentes foram transferidos para o estabelecimento matriz, acompanhados das respectivas notas fiscais de saída.
16. Quanto as 5 notas fiscais restantes, não foi possível localizar o seu registro.
17. Na infração 3, relativa à falta de adição à base de cálculo do imposto por antecipação tributária do custo com o frete da mercadoria (pisos e revestimentos), diz que a descrição da infração demonstra insegurança do levantamento.
18. Os citados artigos 371, I “a” e artigo 61 do Decreto 6.284/96, não se referem ao caso específico, não estando esta hipótese de incidência tipificada.
19. Viola o art. 142 do CTN, pois deixou de indicar a norma específica aplicável ao presente caso.
20. Na descrição está apontado que o ICMS foi a menor por alíquota e base de cálculo incorretas “ou” na apuração dos valores do imposto referente a aquisições de outros Estados. Ora, a conjunção alternativa “ou” já demonstra insegurança completa naquilo que lançou, enfatizando que a fiscalização tomou por base de partida algo em torno de 05 recibos de frete do ano de 2002, para em seguida traçar demonstrativo sobre todas as aquisições de mercadorias anteriores a julho e agosto de 2002, bem como às aquisições posteriores aos mesmos meses e ano de 2002.
21. O levantamento tomou por parâmetro o peso de todas as mercadorias adquiridas antes e depois de 2002, como se este fosse um critério legal que possibilitasse a incidência de tributação de frete para todo o tipo de mercadoria.
22. Além de não incidir lei que assim prescreva o nascimento da obrigação tributária, há de concluir o julgador que existe diferença de qualidade, espessura, peso, tamanho, material mais ou menos nobre nos pisos e revestimentos, que serviram de base de cálculo para o ICMS. Revestimentos não ocupam o mesmo espaço físico dentro de um caminhão, jamais podendo o preço do frete ser o mesmo para um e outro produto.
23. Os 52 levantamentos contidos no rol da infração 3 representam, na verdade, 228 notas fiscais onde presumiu mais uma vez a fiscalização a existência correta de peso para os citados produtos a título de formação da sua base de cálculo, desprezando, por completo, as guias de arrecadação estadual, emitidas pela fiscalização do estado de origem das mercadorias, documento contábil, desprezado para dar validade a quatro recibos esporádicos de frete que sequer fazem parte da lista oficial de documentos.
24. O Auto de Infração necessita ser baixado em diligência quando devem ser respondidos os 20 quesitos que formula.
25. Requer a nulidade e o arquivamento da ação fiscal.

Na informação fiscal, o autuante contestou as razões defensivas sob o entendimento de que:

1. O contribuinte utiliza sistema de processamento de dados e emissor de cupom fiscal (ECF).

2. A apresentação do arquivo magnético estava com informação em duplicidade, ou seja, operações apresentadas com vendas de cupons fiscais, concomitantes com notas fiscais mod. 1.
3. Ao invés do contribuinte utilizar até 31/12/02, o CFOP – 5.99, e a partir de 01/01/03, CFOP 5949, ele emitiu notas fiscais com CFOP 5.12 e CFOP 5102, provocando duplicidade de informações.
4. Intimado a apresentar um novo arquivo, excluídas as duplicidades através de codificação correta, apresentou e alterou os valores da infração 1, conforme planilhas em anexo para:

DATA DA APURAÇÃO	VENCIMENTO	VALOR
31/12/00	09/01/01	3.081,43
31/12/01	09/01/02	2.157,48
31/12/02	09/01/03	830,03
31/12/03	09/01/04	451,33
31/07/04	09/08/04	765,09

Reduziu a infração 2, permanecendo as notas fiscais das quais não foram provadas a escrituração, n^{os} 18994, 5560, 38470 e 43515, com base de cálculo de R\$10.423,97 e ICMS de R\$1.042,39.

Na infração 3, aquela está perfeitamente tipificada no art. 61, II, ficando evidenciado que todas as despesas, inclusive frete, compõem a base de cálculo do imposto. O frete, no caso de produtos pisos e revestimentos, é calculado de acordo com o peso, conforme demonstrado à fl. 112 do PAF, previsto no art. 60, I do RICMS/97.

Afirmou que o valor apurado refere-se ao custo auferido pelo contribuinte, através da prova inequívoca que são os recibos, transporte com cláusula FOB. Aduziu que não há dúvida de que o contribuinte efetuou o pagamento por esse serviço, sendo que apresentou apenas 04 recibos. Informou que caberia ao contribuinte, que não o fez, ter apresentado todos os recibos ou CTCR's, já que são recibos de empresa de Transporte Travisani Ltda. Mantém a infração 3.

O recorrente, ao ser cientificada da informação fiscal e dos novos demonstrativos apresentados, manifesta-se, argumentando que:

1. O processo de informação fiscal n.º 298942.0209/04-2, além de constar outro dígito verificador, de n.º 8, não está numerado e com as suas folhas rubricadas pelo setor competente, o que traz insegurança ao processo por descumprimento de formalidade essencial.
2. Não há consolidação dos valores apurados, inclusive multas, juros e correção, sem prejuízo do fato de que pretende a fiscalização imputar ao documento denominado “*cientificação*” uma modalidade de julgamento que não encontra parâmetros no Decreto nº 7.629/99.
3. Existe duplicidade de valores que se mantiveram sem a observação do fisco, que deveria estorná-los, fato que, se houvesse prazo maior, apresentaria um trabalho contábil mais completo, ensejando a nulidade da autuação, apresentando um relatório de notas fiscais emitidas juntamente com os cupons fiscais.
4. Não foram respondidos os vinte quesitos já formulados, reproduzindo-os por não ter obtido as respostas.

O auditor fiscal novamente se manifesta, replicando os argumentos expendidos pelo recorrente, nos seguintes termos:

1. Houve um erro de digitação na numeração do processo, o que não invalida o processo, agora numerado e rubricado.

2. Quanto ao fato de o auditor fiscal não ter cumprido o prazo de 20 dias para prestar a informação fiscal, lembra que deveu-se ao próprio contribuinte ter pedido o prazo de mais 10 dias para apresentar o novo arquivo magnético, que lhe foi concedido.
3. O contribuinte foi intimado a apresentar todas as operações com duplicidade, as quais foram estornadas, apresentando novamente outras operações em duplicidade.
4. Foram refeitas as planilhas de 2002 a 2004, estornando as saídas em duplicidade.
5. Nos anos de 2000 e 2001, não será feita nova planilha por problemas do equipamento de informática que danificou-se, tendo sido excluídos os arquivos contendo os dados.
6. No ano de 2000, as Notas Fiscais n^{os} 5455 e 5520 foram apresentadas em duplicidade.
7. A Nota Fiscal n^o 5455, contém apenas no levantamento quantitativo de estoque o Produto Codificado de n^o 636, constando na folha 1.738 como omissão de saída de 11 unidades.
8. Eliminando a unidade constante no documento fiscal, aumenta-se a omissão de saída, passando para 12 unidades x 40,50 = R\$486,00, e o total da omissão de saída aumenta para R\$18.359,17 e o ICMS para R\$3.088,31.
9. A Nota Fiscal n^o 5520 contém, no levantamento, apenas o Produto Codificado de n^o 4556, em uma unidade. Excluída, não restará qualquer diferença na infração.
10. As Notas Fiscais de 2001, n^{os} 5934, 6060 e 6501 foram apresentadas em duplicidade.
11. Exclui a unidade constante no Documento Fiscal n^o 606, não havendo diferenças.
12. Consta no levantamento os Produtos Codificados de n^{os} 839 e 814, das Notas Fiscais n^{os} 5934 e 6501, fls. 1791 e 1792, como omissão de entradas de uma e seis unidades, respectivamente.
13. Eliminado as duplicidades, o valor do ICMS exigível passa a ser de R\$2.151,64, conforme demonstrativo abaixo:

DATA DA APURAÇÃO	VENCIMENTO	VALOR
31/12/00	09/01/01	3.081,43
31/12/01	09/01/02	2.151,64
31/12/02	09/01/03	803,49
31/12/03	09/01/04	320,32
31/07/04	09/08/04	386,98

O recorrente, através do seu sócio proprietário, foi cientificada da informação acima (fl. 2077) e ficou-se silente.

Através do Acórdão JF N^o 0057/02-05, a 2^a JF julgou Procedente em Parte o Auto de Infração sob o entendimento de que:

- a. quanto às preliminares, da análise dos elementos constantes nos autos verifica-se que, em momento algum, o sujeito passivo ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, posto que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 39, do RPAF, com a entrega de todos os papéis do trabalho que originaram o lançamento tributário;
- b. não há como prosperar o pedido de perícia formulado, visto que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação da convicção do julgador;
- c. no âmbito meritório, quanto à infração 1, que exige ICMS em decorrência de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, tendo sido detectada a falta de contabilização de entradas de mercadorias, incide a 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;
- d. após o reconhecimento, por parte do autuante, de parte das alegações da defesa, foi retificado o demonstrativo de débito, reduzindo o valor da infração 1 para R\$ 2.151,64, tendo o contribuinte sido intimado, sem, contudo, se manifestar acerca do novo demonstrativo, o que implica no reconhecimento tácito dos valores acima apontados;
 - e. no que concerne à infração 2 – aplicação de multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas à tributação que ingressaram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal (art. 42, IX, da Lei n.º 7.014/96) – o autuante reduziu a multa aplicada em razão de o contribuinte ter comprovado a efetiva escrituração de algumas notas fiscais, mantendo a infração em relação às Notas Fiscais n.ºs 18994, 5560, 38470 e 43515, à base de cálculo de R\$10.423,97, e multa no valor de R\$1.042,39, com o que concordou a Douta 2ª JF;
 - f. com relação à infração 3 – o autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, efetuou o recolhimento do ICMS a menos por antecipação, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88, do RICMS/97 – a mesma decorreu da falta de inclusão na base de cálculo do imposto, do custo do frete das mercadorias (pisos e revestimentos);
 - g. o contribuinte se defendeu de modo genérico, negando o cometimento da infração e isentando-se da responsabilidade de agregar o valor do frete à base de cálculo do imposto devido por antecipação tributária; todavia esta infração encontra-se perfeitamente tipificada no art. 61, II, do RICMS/97, ficando evidenciado que todas as despesas, inclusive frete, compõem a base de cálculo do imposto em comento, sem prejuízo do fato de que no § 1º, do art. 61, está disposto que na impossibilidade de inclusão dos valores referentes a frete ou seguro na base de cálculo, por não serem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária, no momento da emissão do documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as parcelas será efetuado pelo destinatário, na forma do art. 357;
 - h. o frete, no caso de produtos pisos e revestimentos, foi calculado de acordo com o peso, conforme demonstrado às fls. 382 a 390 do PAF, previsto no art. 60, I do RICMS/97, e está de acordo com o valor de pauta fiscal, tendo o autuante desconsiderado o valor do frete constante nos documentos fiscais e aplicado o da pauta fiscal, por ser de maior valor, considerando o peso das mercadorias transportadas (valor da pauta x peso = frete x MVA = base de cálculo), tendo sido considerados os recibos de pagamento constantes dos autos, convindo observar que o contribuinte poderia ter apresentado todos os recibos ou CTC's, já que são recibos de empresa de Transporte Travanzi Ltda, o que incorreu no caso vertente.

Por ter havido prejuízo para o Fisco Estadual em montante superior a R\$50.000,00, a referida 2ª JF recorreu de ofício da Decisão, à luz do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Inconformado com a Decisão prolatada pela 2ª JF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, argumentando que:

1. Inicialmente, após transcrever o art. 180, do Decreto 7.629/1999, para justificar a possibilidade de questões obscuras ficarem esclarecidas de plano pela autoridade julgadora de Primeira Instância, argumenta que o texto da Resolução do julgado ficou confuso o suficiente a tornar-se obscuro, não esclarecendo efetivamente qual foi a verdadeira condenação em parte, do contribuinte. Isso porque, pela leitura da referida resolução, percebe-se que, embora não muito claro, ficou estabelecida a condenação em R\$54.290,79, referente à soma de R\$6.623,08 mais, R\$47.667,71, mais atualização e mais uma multa de

- R\$1.042,39, o que somaria então o total de R\$ 55.331,18, razão pela qual requer se digne o eminente relator a confirmar este raciocínio ou então, caso haja incerteza, seja devolvido o processo à 2.^a JJF para declarar melhor e mais claro o Acórdão, bem como que seja informado o valor atualizado, na data da referida declaração.
2. Em sede de preliminar, ocorreu o cerceamento ao devido processo legal e ao direito da mais ampla defesa administrativa, posto que não foi acatado o seu pedido de diligência e perícia, o que certamente atestaria inequivocamente a nulidade do Auto de Infração, posto que o recorrente ficou impossibilitado de se manifestar acerca dos documentos – 123 - juntados aos autos pelo autuante na sua informação fiscal, que reduziu o montante devido e apresentou novos demonstrativos de débito, apenas no exíguo prazo de 10 (dez) dias, fato que resultou em violação do art. 149, VIII, do CTN, transcrito nas razões recursais; aduziu, ainda, que em resposta ao requerimento do contribuinte, protocolado em 13/01/2005 solicitando perícia com a indicação de novo fiscal estranho ao feito, respondeu o Sr. Inspetor da Fazenda Carlos Alberto Fishborn que *“... o prazo de 10 (dez) dias é irrazoável para que o contribuinte possa conferir tantos cálculos. ... As dezenas de tabelas anexadas mostram, por sua vez, parâmetros que necessitam aferição caso a caso e a Informação Fiscal torna-se por tantas informalidades documento que não se sabe estar previsto no contexto do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia vez que não são informações expressas, não há consolidação dos valores apurados inclusive multas, juros e correção e ainda, pretende a fiscalização autuante imputar ao documento denominado ‘cientificação’ uma modalidade de julgamento que não se encontra parâmetros no Decreto 7.629/99. Afirma que se trata de determinação extravagante, contra legem, cerceia o mais amplo direito de defesa e concede prazo mínimo que não impede ampliar da melhor forma a defesa ou até mesmo o Recurso. Todavia, ainda assim e para que não restem prejuízos matérias e processuais, alega o recorrente que apresenta em anexo Relatório de notas fiscais emitidas juntamente com os cupons fiscais para demonstrar novamente a duplicidade de valores que se mantiveram sem a observância do Fisco que deveria estorná-los. Além disso, o ato fiscalizador da Informação Fiscal pelo que se denota, por estar assinado em 06/12/2004, ultrapassou o prazo do artigo 127, estando precluso com a consequente insubsistência do auto e por óbvio, o seu arquivamento. Reitera o pedido de realização de perícia, formulando os quesitos constantes de suas razões recursais para que fiscal estranho ao feito os responda, a fim de sanar a violação do direito à ampla defesa do recorrente.*
 3. Quanto ao mérito, argúi, inicialmente, que a Nota Fiscal nº 7465, emitida em 06/08/2002 no valor de R\$1.923,10, embora cancelada, foi considerada pela fiscalização como saída de mercadorias, como se verifica à fl. 09 a 40 do Levantamento quantitativo de saídas em anexo, o que demonstra mais impropriedades no levantamento, demonstrando assim que além de ser necessário refazer o Auto de Infração para baixar o valor do mesmo, este equívoco mostra que, por abordagem, outros existirão, necessitando realização de perícia junto ao levantamento acompanhada de assistente técnico, possibilitando repassar item por item, documento por documento, mês a mês e ano a ano o trabalho fiscal.
 4. As multas aplicadas são confiscatórias, inexistindo cidadão ou empresa que conseguirá soerguer-se na economia pagando multas tributárias infundáveis, caras e inacessíveis, extorsivas e confiscatórias, sem prejuízo do fato de que o recorrente encontra-se inscrita no CADIN, impossibilitada de retirar certidão negativa ou abrir contas bancárias, enfim tolhendo o contribuinte de permanecer na economia como sujeito de direitos e obrigações, economicamente ativo.
 5. As multas são identificadas como Normas Gerais de Direito Tributário, à luz do art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, que transcreve, salientando que o conteúdo e a extensão do crédito tributário está configurado pelo art. 142, do CTN, como sendo o *quantum* apurado

pela ocorrência *in concreto* da hipótese de incidência sobre a matéria tributável, bem como, sendo o caso, a aplicação da penalidade cabível, que deve ser complementado pelos §§ 1.º e 3.º, do art. 113, do CTN, razão pela qual as multas de 60% e 70% foram criadas sem amparo de lei complementar federal, ao arrepio da Carta Constitucional de 1988, restando configurada a sua inconstitucionalidade.

6. A descrição da infração 1 é confusa mas pressupõe “*que houveram saídas desacobertas de Notas Fiscais e consequentemente entradas também desacobertas de Notas Fiscais e/ou registros de entradas*”, e, nesse sentido, no que conseguiu interpretar daquela infração, concluiu que pelos levantamentos de estoque contendo 350 páginas ora anexadas (sendo 207 relativas ao ano de 1999, 25 ao ano de 2002, 56 ao ano de 2003, 58 ao ano de 2004 e 4 relativas ao ano de 2000), todas impressas a partir do sistema de controle de estoques (movimento de produtos), onde estão descritos o Estoque inicial, as entradas e as saídas e o Estoque final, pode-se constatar que não existe nenhuma conta com saldo negativo, o que descaracterizam as saídas sem notas fiscais, razão pela qual a fiscalização se utilizou do instituto da presunção, que somente é autorizado em raríssimas hipóteses, e desprezou o próprio sistema de controle de estoques, devendo ser decretada a nulidade do referido item.
7. No que concerne à infração 2, reconhece como correto o apontamento fiscal, havendo, todavia, erro na escrituração fiscal onde as notas fiscais abordadas no Auto de Infração foram efetivamente escrituradas nos livros de Registros de Entradas da matriz, com Inscrição Estadual nº 492.208.576.119, razão pela qual o fisco, ao analisar estes argumentos, deverá considerar o rol contido no auto contra a matriz. Ademais, o erro na escrituração fiscal não importou em falta de pagamento do imposto, cabendo a aplicação de multa, em valor fixo, por descumprimento de obrigação acessória, convindo salientar, porém, que a filial não mais existe porque foi devidamente baixada junto à Inspetoria Fazendária, ocasião em que os estoques remanescentes foram transferidos para o estabelecimento matriz, acompanhados das respectivas notas fiscais de saída, não sendo possível, por outro lado, localizar o registro das 5 notas fiscais restantes.
8. Com relação à infração 3, relativa à falta de adição à base de cálculo do imposto por antecipação tributária do custo com o frete da mercadoria (pisos e revestimentos), afirma que a descrição da infração, por si só, demonstra insegurança do levantamento, sem prejuízo do fato de que os citados artigos 371, I “a” e artigo 61 do Decreto 6.284/96, não se referem ao caso específico, não estando esta hipótese de incidência tipificada. Argumenta que somente agora, por ocasião do julgamento de primeira instância, é que a fiscalização afirma ter sido laborado o valor do ICMS do frete sobre o preço contido na pauta fiscal, fato que, se tivesse sido observado antes, possibilitaria melhor análise e defesa e, fazendo-o somente agora, suprime a oportunidade de se justificar em primeira instância, o que evidencia, mais uma vez, a agressão ao direito do contraditório e à ampla defesa. Alega que a presente infração viola o art. 142, do CTN, pois deixou de indicar a norma específica aplicável ao presente caso, o que implica em nulidade do Auto de Infração. Aduz, ainda, que a descrição está apontado que o ICMS foi a menor por alíquota e base de cálculo incorretas “ou” na apuração dos valores do imposto referente a aquisições de outros Estados. Ora, a conjunção alternativa “ou” já demonstra insegurança completa naquilo que lançou, enfatizando que a fiscalização tomou por base de partida algo em torno de 05 recibos de frete do ano de 2002, para em seguida traçar demonstrativo sobre todas as aquisições de mercadorias anteriores a julho e agosto de 2002, bem como às aquisições posteriores aos mesmos meses e ano de 2002. Informa que o levantamento tomou por parâmetro o peso de todas as mercadorias adquiridas antes e depois de 2002, como se este fosse um critério legal que possibilitasse a incidência de tributação de frete para todo o tipo de mercadoria, bem como que além de não incidir lei que assim prescrevia o nascimento da obrigação tributária, há de concluir o julgador que existe diferença de qualidade, espessura,

peso, tamanho, material mais ou menos nobre nos pisos e revestimentos, que serviram de base de cálculo para o ICMS, salientando que revestimentos não ocupam o mesmo espaço físico dentro de um caminhão, jamais podendo o preço do frete ser o mesmo para um e outro produto. Conclui, asseverando que os 52 levantamentos contidos no rol da infração 3 representam, na verdade, 228 notas fiscais onde presumiu mais uma vez a fiscalização a existência correta de peso para os citados produtos a título de formação da sua base de cálculo, desprezando, por completo, as guias de arrecadação estadual, emitidas pela fiscalização do estado de origem das mercadorias, este sim um documento contábil, desprezado para dar validade a quatro recibos esporádicos de frete que sequer fazem parte da lista oficial de documentos.

9. Por fim, aduz que não sendo mais possível baixar o Auto de Infração em diligência, cujos quesitos já apresentou, requer seja declarada a nulidade do restante do lançamento, por ser de direito e, querendo, reabra o fisco prazos razoáveis para manifestação, indicando os assistentes do perito.

O recorrente apresenta nova peça avulsa (que veio ao PAF em duas cópias idênticas) nos autos do Recurso Voluntário anteriormente interposto *“para completar as informações e argumentos já expendidos, tendo em vista o conhecimento de um outro julgamento administrativo também de ICMS e da mesma empresa recorrente, relativo à nulidade do lançamento contido no Auto de Infração n.º 298942.0109/04-8 (matriz), processado sob o n.º 209210/2004-0 e julgado em grau de defesa/impugnação, cujo Acórdão foi proferido pela 3.ª JF – Junta de Julgamento Fiscal – BA, Infaz Teixeira de Freitas, por meio do Acórdão JF n.º 0081-03/05”*, cujo teor transcreve, documento novo que deve ser analisado à luz do art. 180, do Decreto n.º 7629/1999, invocando os arts. 471, do CPC, e 100, do CTN, para demonstrar a necessidade de análise do novo documento e dos argumentos constantes daquela Decisão. Traz à colação posicionamento de doutrinadores de escol para justificar a possibilidade de apresentação de documento novo na fase recursal, a exemplo de YVES GANDRA DA SILVA MARTINS e CARLOS VALDER DO NASCIMENTO. Deseja a reforma do julgamento para declarar a nulidade do restante do lançamento, por ser de direito, bem como a procedência do Recurso com o seu consequente arquivamento.

Em seu Parecer, a ilustre representante da PGE/PROFIS entende que, analisando os argumentos recursais, a autuação está correta, posto que baseada na lei estadual aplicável ao caso, sendo incontroversa a inclusão do frete na base de cálculo do imposto devido por antecipação tributária, não se prestando a Decisão trazida pelo recorrente, visto que a infração 3 foi calculada utilizando-se como parâmetro o peso das mercadorias transportadas, piso e revestimento, fato comprovado nos autos às fls. 382 a 390, estando os valores de acordo com a pauta fiscal. Ademais, o argumento da Decisão trazida como paradigma pelo recorrente para considerar nulo o item que imputa a mesma infração do processo em tela não se aplica a esse caso, pois não se tratam de valores atuais aplicados a operações antigas, tendo sido o valor do frete, na hipótese vertente, encontrado a partir do cálculo do peso da mercadoria, razão pela qual opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

Tendo em vista que o Parecer da representante da PGE/PROFIS enfrentou tão-somente o item 3, foi o processo, na assentada de julgamento, convertido em diligência, a fim de que, mediante novo Parecer, fossem enfrentados os demais itens que integraram o presente Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em nova manifestação, entende, quanto à arguição de omissão, contradição ou obscuridade do julgado de primeira instância, que razão não assiste ao recorrente, devendo ser rechaçado o pedido de que o presente Recurso seja recebido, inicialmente como embargos de declaração, posto que o art. 169, III, do RPAF, que previa o Recurso em comento foi revogado desde julho de 2001, bem assim porque não foram obedecidos os prazos e as formas processualmente consagradas para conhecimento dos declaratórios. Ainda em sede de preliminar, aduz que não demonstrou o recorrente o alegado cerceamento do direito de defesa ou qualquer violação ao devido processo legal, tendo o PAF atendido a todas as prescrições regulares, sem

prejuízo do fato de que fora, acertadamente, indeferida a realização de perícia, porquanto nos autos foram colacionados os elementos necessários a uma correta apreciação da matéria de fundo. Entende que merecem ser rejeitadas as irrisignações no que se refere à aplicação das multas de 60% e 70% e da incidência da taxa SELIC, não só em função das prescrições legais estaduais e federais, aplicáveis à espécie, mas, também, por não caber ao CONSEF apreciar a alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade de direito posto.

No âmbito meritório, quanto à infração 1, posicionou-se a Douta Procuradoria no sentido de que o recorrente não se desincumbiu do dever de ilidir totalmente a presunção legal de ter feito o pagamento das entradas não contabilizadas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, tendo sido o Auto de Infração, nesse particular, parcialmente retificado pelo autuante, em face das provas apresentadas pelo recorrente. Ressalta, ainda, que não se tratam de meros indícios ou suposições que exorbitam o poder de fiscalização, partindo para “*movimentação intelectual e atípica do direito*”, como quis crer o recorrente, mas de verdadeira presunção legal, *juris tantum*.

No que tange à segunda infração, reitera o ilustre procurador que inexistiu o alegado cerceamento do direito de defesa, vez que o recorrente conseguiu demonstrar parte do quanto alegara, apresentando notas fiscais escrituradas nos livros de sua Matriz, tendo remanescido a infração em relação às notas fiscais cuja escrituração não foi provada, conforme informações de fls. 1.697 a 1.699.

Quanto à infração 3, ratificou a Douta Procuradoria as razões expendidas no Parecer de fl. 2.180, concluindo-se, também, pela sua ilegalidade.

Assim, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Antes de ingressar no âmbito de análise dos Recursos Voluntário e de Ofício propriamente ditos, convém analisar e enfrentar, *ab initio*, as arguições preliminares de omissão, contradição ou obscuridade do julgado, bem como de nulidade por cerceamento do direito de defesa e de perícia, suscitadas pelo sujeito passivo.

Inicialmente, faz-se mister analisarmos o pedido de que o Recurso Voluntário seja recebido, inicialmente, como embargos de declaração, ante a existência, segundo o recorrente, de omissão contradição ou obscuridade do Acórdão vergastado. Não há como prosperar o pedido formulado, posto que além de inexistir qualquer omissão, contradição ou obscuridade do julgado, o art. 169, III, do RPAF, que albergava os Embargos de Declaração em comento foi revogado desde 20.07.2001, inobstante o fato de que, ainda que se entenda possível a utilização de embargos para fins de aperfeiçoamento das decisões das Juntas ou Câmaras de Julgamento Fiscal, os prazos e as formas processualmente consagradas para conhecimento dos declaratórios devem ser devidamente obedecidos, o que não sói ocorrer no caso vertente.

Ainda na seara preliminar, no que concerne à arguição de cerceamento do direito de defesa suscitada pelo recorrente, agiu com acerto a primeira instância, vez que o sujeito passivo, em momento algum, ficou impedido de exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, convindo salientar que, quando da lavratura do Auto de Infração, restaram satisfeitos os requisitos insculpidos no art. 39, do RPAF, com a entrega de todos os papéis de trabalho que originaram o presente lançamento tributário, tendo o processo administrativo fiscal se desenvolvido de forma regular e atendendo a todas as prescrições legais.

No tocante ao pedido de perícia, faz-se mister, de igual forma, rejeitá-lo, posto que suficientes os elementos constantes nos autos para uma correta apreciação da matéria de fundo e formação da convicção do julgador, dispensando-se a realização de prova técnica.

Ingressando no âmbito de análise do Recurso Voluntário interposto pelo autuado, cura informar que merece reparo o *decisum* de Primeira Instância apenas em relação à infração 3. Senão, vejamos.

No que concerne à irresignação do recorrente quanto ao percentual das multas aplicadas no Auto de Infração e da incidência da taxa SELIC, razão alguma assiste ao recorrente, posto que, sem prejuízo das prescrições legais estaduais e federais aplicáveis à espécie, não cabe a este órgão apreciar a alegação de inconstitucionalidade ou legalidade de direito posto.

Quanto à infração 1, a qual exige ICMS em decorrência de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, no qual foi detectada a falta de contabilização de entradas de mercadorias, resultando 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, entendo que o recorrente não se desincumbiu do dever de elidir totalmente a presunção legal, objeto de autuação. *Pari passu*, insta aduzir que não se está diante de meros indícios ou suposições, que exorbitariam o poder de fiscalização, mas de verdadeira presunção legal, *juris tantum*, não afastada, de forma satisfatória, pelo recorrente. Note-se, ademais, que, após a retificação dos valores por parte do próprio autuante e intimado o recorrente a se manifestar acerca dos novos valores, o mesmo quedou-se inerte, implicando o seu silêncio em reconhecimento tácito dos valores retificados.

No que tange à infração 2, de igual forma, não assiste qualquer razão ao recorrente, vez que está sendo aplicada a multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas à tributação, as quais ingressaram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, conforme previsto no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96. Também em sede de informação fiscal, o autuante reduziu a multa aplicada, em decorrência de o contribuinte ter comprovado a efetiva escrituração de algumas notas fiscais, mantendo a infração relativamente às Notas Fiscais nºs 18994, 5560, 38470 e 43515, com base de cálculo de R\$10.423,97 e multa no valor de R\$1.042,39, em relação à qual não há reparos a fazer. Inexistiu, portanto, o alegado cerceamento do direito de defesa, vez que o recorrente logrou êxito em provar parte do quanto alegara, apresentando notas fiscais escrituradas nos livros de sua Matriz, tendo remanescido, tão-somente, as notas fiscais supra indicadas, cuja escrituração não foi devidamente provada, à luz das informações de fls. 1.697 a 1.699.

Por fim, quanto à infração 3, foi detectado que o recorrente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, efetuou o recolhimento do ICMS a menos por antecipação, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, decorrendo, tal fato, da falta de inclusão na base de cálculo do imposto do custo do frete das mercadorias (pisos e revestimentos). Compulsando-se os autos, verifico, inicialmente, que o critério de fiscalização utilizado pelo fiscal autuante, não é aquele expressamente prescrito em lei para a infração ora enfrentada. Senão, vejamos. Fulcrou-se o autuante nos 4 recibos de pagamento do frete, colacionados aos autos, para efetuar o cálculo do peso da mercadoria e, com o valor encontrado, projetou o mesmo valor para os meses anteriores e posteriores às efetivas datas dos recibos de pagamento. Ora, na prática, ao contrário dos meses em que efetivamente realizados os fretes, demonstrados através dos recibos de pagamento dos mesmos, aplicou o autuante o critério do “arbitramento”, projetando os valores obtidos tanto para trás, quanto para a frente, como se os montantes, espécies e pesos das mercadorias fossem exatamente o mesmo, durante todo o período objeto da presente autuação, o que não pode ser verdade. Assim, por ter o autuante adotado critério de fiscalização que, em verdade, implicou em arbitramento, há que ser decretada a nulidade da citada infração, com exceção dos meses de julho e agosto de 2002, em relação aos quais foram apresentados os 4 recibos de pagamento do frete, razão pela qual, em relação aos citados meses e recibos, devem ser mantidos os valores autuados, respectivamente, nos importes de R\$293,73 (Notas Fiscais nº 130724/5, do mês de jul/2002), R\$240,93 (Notas Fiscais nº 57631/2, do mês de jul/2002), R\$246,83 (Notas Fiscais nº 57877/8, do mês de ago/2002), e R\$ 283,86

(Notas Fiscais nº 134261/2, do mês de ago/2002), no total de R\$1.065,35, afastando-se os demais valores, ao tempo em que se recomenda a realização de nova ação fiscal, a salvo de falhas, a fim de apurar a existência do efetivo débito do recorrente.

No que se refere ao Recurso de Ofício, entendo ter agido com acerto a Decisão ora recorrida, vez que, quanto à infração 1, os valores foram retificados pelo próprio autuante na sua informação fiscal, após perceber a existência de saídas e Notas Fiscais nºs 5455 e 5520, consideradas em duplicidade. Ora, comprovada a existência de duplicidade, evidente que devem ser abatidas as mesmas, reduzindo-se o valor da exigência fiscal.

Ainda quanto ao Recurso de Ofício, especificamente quanto à infração 2, ficou comprovada, por parte do contribuinte, a escrituração de algumas notas fiscais, as quais foram abatidas pelo próprio autuante em sede de informação fiscal, apresentando-se justo o valor ao final encontrado.

Destarte, por tudo quanto acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298942.0209/04-2, lavrado contra **J. C. ROCHA & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$7.809,21**, acrescido das multas de 70% sobre R\$6.743,86 e 60% sobre R\$1.065,35, previstas no art. 42, III e II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$1.042,39**, prevista no art. 42, IX da citada lei, recomendando-se a realização de nova ação fiscal, a salvo de falhas, em relação à parte da infração 3 que foi afastada da presente autuação.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS