

A.I. N° - 269191.0600/02-6
AUTUADO - DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES - VIRGÍLIO FRANCISCO COELHO NETO e ROBERTO ARAÚJO MAGALHÃES
ORIGEM - INFAC BARREIRAS
INTERNET - 14.06.06

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0192-02/06

EMENTA: ICMS. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Corrigidos erros do levantamento. Reduzido o valor do débito do item 1. Não acatadas as preliminares suscitadas pela defesa. Itens 2 e 3 não foram objeto de apreciação neste julgamento. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/7/02, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [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, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (1998), sendo lançado tributo no valor de R\$ 32.318,53, com multa de 70%;
2. multa percentual sobre o imposto [ICMS] que deveria ter sido pago por antecipação tributária, modalidade diferimento [*sic*], de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa ao termo final do diferimento nas entradas de arroz em casca no estabelecimento, as quais foram devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente (abril a agosto de 1998) – multa de R\$ 19.944,23;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido a título de antecipação tributária, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (1998), sendo lançado tributo no valor de R\$ 1.259,74, com multa de 60%.

O autuado apresentou petição reconhecendo o débito relativo à infração 3^a e solicitando a emissão do DAE para pagamento com o benefício da redução da multa previsto na legislação (fl. 50).

Foi apresentada defesa (fls. 52-55), na qual é suscitado, preliminarmente, a nulidade do lançamento objeto do item 1º do Auto de Infração, por insegurança na determinação da infração e, consequentemente, cerceamento do direito de defesa. O autuado alega que a acusação é dúbia e confusa, tornando difícil o exercício do direito de defesa, e que as acusações de omissão de saídas e falta de registro de entradas são absolutamente incompatíveis com o método de auditoria

de estoques. Considera que não há por que se falar em falta de contabilização (pois a presunção legal existe para a ausência de registro contábil, o que pode caracterizar “caixa dois”), já que na ação fiscal não foram examinados os documentos contábeis. Argumenta que, em se tratando de apuração restrita à escrita fiscal, a ocorrência, se fosse comprovada, daria lugar a aplicação de “multa formal” pela ausência de registro fiscal de entradas, não podendo servir de base para presunção de omissão de saídas, notadamente de outras mercadorias não especificadas, e de outros períodos.

Ainda como preliminar de nulidade, alega o autuado que não tomou conhecimento dos demonstrativos de apuração dos preços médios unitários, ficando, novamente, prejudicado no exercício de seu direito de defesa. Reclama que as “explicações” acerca da mensuração da base de cálculo apontam para a inclusão da MVA [margem de valor adicionado], protestando que isso não tem base legal no caso de levantamento quantitativo, quando o preço médio é igual ao preço médio praticado. Assinala que, se não anulado o lançamento do item 1º, deve ser expurgada a MVA.

Quanto ao mérito, o autuado alega que a autuação recai sobre mercadoria com a fase de tributação encerrada (açúcar), por força do sistema da substituição tributária, não se podendo cogitar de omissão de saídas anteriores, e não sendo lícito, conforme a lei e a jurisprudência administrativa, a inclusão, no levantamento, de mercadoria com a fase de tributação encerrada, a não ser que se provasse materialmente quais teriam sido as mercadorias anteriormente saídas sem Notas Fiscais.

Outro aspecto questionado pela defesa diz respeito à aplicação da alíquota de 17% sobre operação com arroz, alegando que isso vai de encontro ao art. 51, I, “a”, do RICMS/89, que prevê alíquota de 7%. A seu ver, para que fosse possível a cobrança do imposto pela “alíquota cheia”, haveria de ser provado que a omissão de saídas anteriores seria relativa a mercadorias tributáveis à alíquota de 17%.

Alega, ainda com relação ao item 1º, que não foram deduzidos os créditos pelas entradas das mercadorias, uma vez que foi apurada omissão de registro de entradas, de modo que estaria havendo ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

No que concerne ao item 2º do Auto de Infração, a defesa alega que, além de a sanção ser confiscatória, haja vista que o imposto já foi recolhido, a previsão legal não se enquadra para os casos de diferimento e sim para as situações de substituição tributária. Considera que, no máximo, caberia multa fixa, pelo pagamento extemporâneo.

Declara acatar a acusação do item 3º, apresentando o comprovante do pagamento (fl. 57).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada posterior de documentos em revisão feita por fiscal estranho ao feito, e pede a nulidade ou a improcedência dos itens impugnados.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 61-62), rebatendo as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa com o argumento de que o contribuinte compreendeu perfeitamente a natureza da infração que lhe foi imputada e o montante do débito tributário. Consideram que o advogado do autuado desconhece o que determina a Portaria nº 445/98, tendo em vista que a ação fiscal se desenvolveu a partir de levantamento quantitativo de estoque de exercício fechado. Quanto aos preços médios de R\$ 9,00 e R\$ 18,43, estes foram calculados de acordo com as fls. 17, 18 e 39, haja vista que foram constatadas omissões de entradas de mercadorias. Relativamente à alegação da defesa de que teria havido inclusão de MVA, o cálculo está de acordo com a orientação contida na Portaria nº 445/98.

Com relação ao mérito, os fiscais assinalam que a defesa não contestou os levantamentos e não apresentou demonstrativos capazes de substituir os confeccionados por eles no curso da ação fiscal, inclusive quando da apresentação de sua justificação, quando denota a sua falta de parâmetros para uma discussão mais técnica.

Consideram os fiscais que a validade da metodologia adotada na autuação foi reconhecida pelo próprio autuado quando acatou uma das conclusões do levantamento fiscal, a que culminou com a infração 3^a, ponderando que não faz sentido o contribuinte reconhecer o acerto de parte do método adotado e impugnar o restante, sem sequer indicar os erros porventura cometidos ou apresentar uma metodologia ou demonstrativos alternativos.

Quanto às alegações da defesa de que a alíquota deveria ter sido de 7%, por se tratar de operações com arroz, e de que não se pode efetuar levantamento quantitativo de mercadorias com tributação encerrada, os fiscais contrapõem que, mais uma vez, o autuado revela seu desconhecimento da legislação, especialmente da Portaria nº 445/98.

No tocante ao apelo da defesa no sentido de que sejam abatidos os créditos fiscais, contrapõem os fiscais não ser possível conceder os créditos, já que a ação fiscal se desenvolveu sobre exercício fechado, o que acarreta para as omissões de entrada a presunção de omissão de saídas anteriores.

Com relação ao item 2º do Auto de Infração, os autuantes consideram que a defesa incorreu em erro ao dizer que há neste caso sanção confiscatória. Quanto à natureza da situação considerada naquele caso, afirmam que o deferimento constituiria uma modalidade de substituição tributária dita ser “para frente”, de modo que, de novo, o deficiente demonstra desconhecimento da legislação tributária.

Consideram não haver motivo para a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, mesmo porque o pedido não foi devidamente fundamentado.

Opinam pela manutenção integral do Auto de Infração.

Foi determinada a realização de diligência a cargo dos próprios fiscais autuantes, com indicação dos pontos a serem revistos (fls. 65-66).

Os fiscais prestaram os esclarecimentos solicitados e elaboraram novos demonstrativos (fls. 68-79).

Dada ciência da revisão dos lançamentos ao sujeito passivo, este se manifestou (fl. 90) alegando que se sentia prejudicado por não ter sido cientificado da determinação da diligência, uma vez que, não conhecendo o teor da determinação levada a efeito, não poderia saber se a diligência atendeu ao que foi determinado e se o pleito se encontra em consonância com a pretensão da empresa. Pediu que fosse reaberto o prazo de defesa, aduzindo que, no mérito, reiterava os termos de sua peça defensiva, com exceção da preliminar pela falta dos demonstrativos de apuração dos preços médios unitários, reclamando que houve majoração do valor do produto açúcar, o que não pode ser levado a efeito através da presente autuação, apesar da redução do débito, que se encontra, em cada elemento, vinculado ao pedido inicial. Por fim, pede a nulidade ou a improcedência dos itens contestados.

Foi determinada a realização de nova diligência, para que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho dirimisse as dúvidas assinaladas no despacho à fl. 95.

O fiscal incumbido da diligência emitiu parecer (fls. 97/99) informando que os autuantes corrigiram diversos equívocos apontados no pedido de diligência anterior, mas se confundiram na aplicação do percentual de perdas (33,5%) do arroz e no cálculo do preço médio do açúcar (infrações 1^a e 3^a). Quanto à infração 2^a, o diligente explicou como os prepostos fiscais haviam feito os cálculos. Foi retificado o levantamento de estoque, apurou-se o débito de R\$ 31.227,74 relativo às infrações 1^a, 2^a e 3^a.

Foi mandado dar ciência dos novos elementos aos fiscais e ao sujeito passivo.

Os fiscais não se pronunciaram.

O contribuinte manifestou-se (fls. 152/157) alegando que o procedimento fiscal não foi suficiente para a comprovação da infração 1^a, já que não foi analisada a sua contabilidade, o que certamente

elidiria a presunção legal. Cita doutrina e transcreve decisão proferida pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba. Quanto à 2^a infração, alega ser descabida a multa de 60%, porque a empresa possui a totalidade das Notas Fiscais de saídas, o que comprova o recolhimento do tributo. Reclama que o fiscal diligente deixou de deduzir a quantia de R\$ 31.227,74, que já foi reconhecida e paga. Pede a improcedência do lançamento.

O processo foi julgado pela 3^a Junta – Acórdão JJF 0455-03/04 (fls. 167/176).

Ao apreciar o Recurso de Ofício, a 2^a Câmara, mediante o Acórdão CJF 0013-12/05, em decisão por maioria, deu provimento parcial ao recurso (fls. 199/206).

Atendendo a Pedido de Reconsideração do autuado, a 2^a Câmara, mediante o Acórdão CJF 0074-12/06 (fls. 239-240), acolheu a tese de supressão de instância e reformou a decisão anterior, determinando que os autos retornassem à primeira instância para apreciação do mérito da 1^a infração.

VOTO

Este Auto de Infração é composto de 3 itens.

O processo foi julgado pela 3^a Junta, mediante o Acórdão JJF 0455-03/04 (fls. 167/176), com o seguinte resultado:

- a) o item 1º foi dividido em duas partes, sendo julgada nula a parcela relativa a açúcar, e procedente em parte a parcela relativa a arroz;
- b) o item 2º foi julgado improcedente;
- c) o item 3º (que não é mencionado na ementa), apesar de não ter sido impugnado, teve o seu valor reduzido.

Ao apreciar o Recurso de Ofício, a 2^a Câmara, mediante o Acórdão CJF 0013-12/05, em decisão por maioria, deu provimento parcial ao recurso (fls. 199/206), mudando de “nula” para “procedente” a parte do item 1º relativa a açúcar, e mantendo o restante da decisão de primeira instância.

Atendendo a Pedido de Reconsideração do autuado, a 2^a Câmara, mediante o Acórdão CJF 0074-12/06 (fls. 239-240), acolheu a tese de supressão de instância e reformou a decisão anterior, determinando que os autos retornassem à primeira instância para apreciação do mérito da 1^a infração.

Por conseguinte, pelo que consta na Resolução do Acórdão CJF 0074-12/06 (fls. 239-240), o que será julgado por esta Junta é apenas a 1^a infração.

A acusação diz respeito à falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, baseando-se o fisco na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas de mercadorias, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado.

Rejeito o pedido de reabertura do prazo de defesa, formulado pelo autuado em sua segunda manifestação, em que alega não ter sido cientificado do pedido de diligência, haja vista que o contribuinte teve oportunidade de impugnar as duas diligências realizadas neste PAF, bem como de analisar os autos, não havendo cerceamento ao seu direito de defesa.

Quanto às preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte, cumpre frisar que, por determinação do órgão julgador, os autuantes retificaram o levantamento fiscal, prestando esclarecimentos quanto aos critérios adotados na apuração da base de cálculo do imposto. O contribuinte teve acesso a todos os demonstrativos em duas oportunidades e pôde se manifestar em novo prazo que lhe foi concedido. Quanto à alegação de que não teria sido examinada a “contabilidade” do estabelecimento, há que se convir que o exame da contabilidade não tem

vinculação com a auditoria de estoques levada a efeito neste lançamento. Relativamente ao protesto de que teria sido aplicada margem de valor adicionado (MVA), embora os fiscais não tinhão sido claros em sua informação, foi informado pelo fiscal diligente que não houve aplicação de MVA (fl. 99). Na verdade, não foi adicionado no cálculo do imposto nenhum percentual de lucro.

De acordo com os papéis de trabalho acostados aos autos, o método utilizado na autuação obedece às regras da auditoria de estoques, tendo sido adaptado à situação peculiar do contribuinte, já que se trata de empresa beneficiadora de arroz e empacotadora de açúcar. Quanto aos preços médios unitários, foram corrigidos pelos autuantes e, posteriormente, por fiscal estranho ao feito, por determinação do órgão julgador, na fase de instrução do processo.

Rejeito as preliminares suscitadas.

Passo ao exame do mérito.

A defesa sustentou a tese de que, por operar com mercadoria com fase de tributação encerrada por força do sistema de substituição tributária (açúcar), não se poderia cobrar o imposto por omissão de saídas, tendo em vista que o imposto é pago antecipadamente, na entrada. Outro argumento é de que, como as operações com arroz são tributáveis à alíquota de 7%, não caberia neste caso a aplicação da alíquota de 17%.

O lançamento em discussão tem por fundamento o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. A presunção legal é de que a existência de entradas de mercadorias não registradas autoriza a presunção da ocorrência de operações (anteriores) tributáveis sem pagamento do imposto.

A presunção – note-se bem – é de que houve operações (anteriores) tributáveis sem pagamento do imposto. A lei não diz qual a alíquota. A alíquota há de ser a relativa ao tipo de mercadoria anteriormente vendida. Resta então saber qual foi o tipo de mercadoria que anteriormente foi vendida e a venda não foi declarada.

Este estabelecimento opera com arroz e açúcar. A fiscalização apurou omissões de entradas. Há, portanto, uma certeza quanto ao tipo de mercadorias cujas entradas não foram declaradas: arroz e açúcar. Porém o imposto que foi lançado não diz respeito a essas entradas de arroz e açúcar, mas sim a operações de saídas anteriores, que podem ter sido de arroz e açúcar, ou apenas de arroz, ou apenas de açúcar. Como o lançamento se baseia numa presunção legal de natureza relativa, caberia ao contribuinte provar que as saídas anteriores foram de arroz (e então a alíquota seria de 7%), ou de açúcar (caso em que não haveria imposto a ser cobrado, pois açúcar é tributado por antecipação, na entrada), ou que as saídas anteriores se referem a tantos por cento de açúcar e tantos por cento de arroz (caso em que o cálculo do imposto seria feito levando em conta a proporção de cada tipo de mercadoria, segundo o regime de tributação de cada tipo).

Em suma, o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte prove ser improcedente tal presunção, sempre que a escrituração do estabelecimento indicar, dentre outras coisas, a existência de entradas não contabilizadas – presume-se neste caso que essas entradas foram pagas com recursos decorrentes de vendas anteriores também não contabilizadas.

A jurisprudência deste Conselho tem-se firmado no sentido de que, quando a atividade do estabelecimento é significativamente alheia ao âmbito de incidência do ICMS (por exemplo, empresa apenas prestadora de serviços), ou quando as operações não são tributáveis pelo imposto estadual (livrarias) ou são tributadas por antecipação (farmácias, postos de combustíveis, sapatarias, óticas), não é adequada a aplicação de roteiros de auditoria que se valham, para apurar o imposto, da presunção legal de que cuida o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Mas essa orientação é válida apenas quando o índice das operações não tributáveis ou tributáveis por antecipação é próxima de 100%, o que não ocorre no caso em apreço, de modo que prevalece a presunção legal, cabendo ao contribuinte demonstrar, se puder, que a presunção não procede.

Presunção, do ponto de vista jurídico, é um meio de prova indireta. Consiste numa conclusão ou dedução que se extraí de um fato conhecido (fato-indício, fato provado) para chegar-se a aceitar como verdadeira e provada a existência de outro fato (fato presumido, fato probando). A presunção pode ser absoluta ou relativa. A presunção absoluta não admite questionamento. Porém a presunção relativa, que é caracterizada por indícios, pode ser elidida por provas ou evidências.

Neste caso, trata-se de uma presunção relativa – a própria lei, após estabelecer a presunção, ressalva que o contribuinte pode demonstrar a improcedência da presunção. A defesa não cuidou de tal demonstração.

Note-se que a lei não diz que compete ao contribuinte provar a inexistência do fato-indício (ou seja, a existência ou não de diferença entre as operações declaradas pelo contribuinte e as informações prestadas pela administradora de cartões de crédito). Para o contribuinte fazer esse tipo de prova não há necessidade de que a lei o diga, pois tal prova é inerente ao princípio do contraditório e da ampla defesa. A faculdade atribuída ao contribuinte pela lei é para que ele possa fazer a prova da improcedência da presunção (ou seja, a prova de que o fato probando não é tributável).

Tributável a que alíquota? À alíquota comum, que é de 17%. Para aplicação de alíquota especial (7% ou 25%), há que haver prova da natureza efetiva das operações omitidas.

Quanto à alegação de que deveriam ser abatidos os créditos das entradas, cumpre repetir que aqui não está sendo lançado o imposto das entradas, mas sim de operações de saídas anteriores – os valores das entradas serviram apenas como indício para se chegar à certeza da omissão de receitas daquelas saídas anteriores. Evidentemente, se a empresa dispõe dos documentos das entradas em questão, poderá utilizar os referidos créditos, observado o disposto no art. 101 do RICMS acerca da utilização extemporânea de créditos.

Na diligência às fls. 97/99, foi determinada uma série de providências, merecendo destaque as atinentes à base de cálculo e à separação das operações por alíquotas (7% e 17%). Com relação às alíquotas, descarto os cálculos feitos pela ASTEC, haja vista que, pelas razões expostas neste voto, a alíquota deve ser de 17%. No que concerne à base de cálculo, a ASTEC, à fl. 101, indica R\$ 58.548,86 para arroz e R\$ 35.221,05 para açúcar, totalizando R\$ 93.769,91. O ICMS (17%) devido é, portanto, de R\$ 15.940,88.

O item 2º foi julgado improcedente, e o item 3º, apesar de não ter sido impugnado, teve o seu valor reduzido para R\$ 1.197,52 (Acórdão JJF 0455-03/04, confirmado pelo Acórdão CJF 0013-12/05).

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do item 1º do Auto de Infração, o que o torna Procedente em Parte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269191.0600/02-6, lavrado contra **DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 17.138,40**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 15.940,88 e de 60% sobre R\$ 1.197,52, previstas no art. 42, inciso III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, 1, "a", 1, do RPAF/99 aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de junho de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR