

PROCESSO - A. I. Nº 206878.0003/06-3  
RECORRENTE - LITORAL COMERCIAL DE PRODUTOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0215-02/06  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
INTERNET - 18/04/2007

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0093-11/07**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** 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 contabilizadas. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infrações caracterizadas. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Descumprimento de obrigações acessórias. Multas de 10% e 1%, respectivamente, sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações caracterizadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal proferida no Acórdão JJF nº 0215-02/06, pela Procedência do presente Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o ICMS e multas por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado (2001) - R\$23.610,88 (multa de 70%);
2. falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas 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 (2002) - R\$26.988,19 (multa de 70%);

3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento - R\$93,20 (multa de 60%);
4. entradas no estabelecimento de mercadorias tributáveis sem o registro na escrita fiscal, sendo exigida a multa 10% sobre o valor das operações - R\$3.646,37;
5. entradas no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o registro na escrita fiscal, sendo exigida a multa 1% sobre o valor das operações - R\$27,89.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela procedência da infração 3, porque não foi impugnada pelo autuado.

Deliberou pela manutenção das infrações 1 e 2, pois o contribuinte não apontou nenhum equívoco porventura existente no levantamento quantitativo realizado e também porque os procedimentos adotados pela fiscalização afiguravam-se de acordo com as exigências contidas no RICMS/97 e na Portaria nº 445/98, tendo sido respeitado o quanto preconizado pelo § 3º do artigo 2º do RICMS/97.

Julgou, ainda, procedentes as infrações 4 e 5, afastando as alegações do autuado de que teria havido quebra de seu sigilo comercial e de que possuía o direito aos créditos relativos às notas fiscais não escrituradas, considerando que:

1. dos exames realizados nas peças processuais restou efetivamente comprovado o cometimento, por parte do sujeito passivo, das infrações que lhe foram imputadas;
2. a captura das notas fiscais nos postos pelo CFAMT constitui uma atividade inteiramente vinculada e legalmente regrada, cuja regência é estabelecida pelo artigo 226, do RICMS/97;
3. é inteiramente fora de propósito, por falta de amparo legal no presente caso, a utilização extemporânea de créditos fiscais, como deseja o contribuinte, tendo em vista não se tratar de exigência de imposto e sim da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 303 e 304), o sujeito passivo pede a reforma da Decisão recorrida no que concerne às infrações 1, 2, 4 e 5, ratificando os termos de sua impugnação e apresentando as seguintes alegações:

INFRAÇÕES 1 e 2 – o autuante não teve acesso a seus livros contábeis, pois trabalhou somente com os livros Registros de Entradas, de Saídas e de Apuração do ICMS, portanto, não cabe afirmar no Auto de Infração que sua empresa pagou as entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, pois seria o mesmo que dizer que pagou com Recursos do “caixa dois”. Indaga como pode o autuante lançar mão de uma presunção sem ter analisado seus registros contábeis.

Observa que inventário é contagem física, e que, em nenhum momento, o autuante contou as mercadorias fisicamente, já que trabalhou exclusivamente com base na escrituração, invalidando qualquer base real de contagem física que é o princípio de qualquer inventário.

INFRAÇÕES 4 e 5 – diz que não concorda com a aplicação da multa por considerar que esse procedimento viola o seu sigilo comercial, pois, antes mesmo de as mercadorias chegarem ao seu destino final, seus dados estão sendo confiscados e lançados no sistema da SEFAZ, presumindo que as mercadorias ingressaram em seu estabelecimento, sem que houvesse nenhuma garantia disso. Alega, ainda, que, como está sendo autuado como se as mercadorias tivessem ingressado em seu estabelecimento, o correto seria que ele tivesse direito ao crédito fiscal do ICMS.

O ilustre representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Júnior, apresentou o seu Parecer (fls. 307 a 309), em relação às infrações 1 e 2, fundamentado nos seguintes argumentos:

1. não merece guarida a tese recursal, de que não pode ser aplicada a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, uma vez que a mencionada presunção deriva de norma legal, invertendo-se o ônus da prova “em relação às deduções normativas firmadas pelo

*legislador”;*

2. também não pode ser acatada a alegação do recorrente, de impossibilidade de realizar levantamento quantitativo com base apenas em documentos fiscais, sem efetuar a contagem física das mercadorias, pois o trabalho fiscal foi feito dentro dos ditames da Portaria nº 445/98, “*tendo como arrimo informações contábeis registradas pelo próprio autuado que restaram divergentes de documentos fiscais colhidos, dentro do exercício normal do poder de polícia da Administração Fazendária, no sistema CFAMF*”.

No que se refere às multas exigidas nas infrações 4 e 5, em que pese não ter havido pedido expresso de reexame pelo autuado, entende que devem ser absorvidas pela multa por descumprimento de obrigação principal exigida nas infrações 1 e 2, nos termos do § 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Por fim, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, mas propugna, arrimado na função de *custos legis*, pela declaração *ex officio* de nulidade das infrações 4 e 5 do lançamento.

## VOTO

O presente Recurso Voluntário foi impetrado pelo contribuinte em relação às infrações 1, 2, 4 e 5.

O recorrente se insurgiu contra o levantamento quantitativo de estoques realizado em exercício fechado alegando, em síntese, que não poderia ser aplicada a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis (infração 1) e que o trabalho fiscal não poderia ter sido realizado apenas com base nos documentos e livros fiscais (infrações 1 e 2).

Entretanto, não há como acatar as alegações recursais. Quanto à aplicação da presunção de realização de operações de circulação de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento do imposto na escrita, as quais geraram receita para a aquisição de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, como apontado no levantamento de estoques concernente à infração 1, é perfeitamente possível, porque está prevista no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 e regulamentada na alínea “b” do inciso II do artigo 60 do RICMS/97, como transcrito abaixo:

### *Art. 4º.*

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

*Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:*

*II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:*

*b) apurando-se omissão de entradas e ficando caracterizada a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas:*

*(...)*

Obviamente, como se trata de uma presunção legal, o ônus da prova é invertido, cabendo ao contribuinte demonstrar a sua improcedência, o que não ocorreu na presente lide, uma vez que o recorrente não apontou um único erro porventura existente no levantamento quantitativo de estoques, limitando-se a argumentar que o trabalho não poderia ter sido feito apenas com base nos livros e documentos fiscais.

Observo, entretanto, que se trata de um levantamento de estoques em exercício fechado (infrações 1 e 2), o que significa dizer, nos termos do artigo 2º, inciso I, da Portaria nº 445/98, que é “*aquele feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado*”.

Dessa maneira, para que se realize o mencionado levantamento de estoques em exercício fechado, é necessário apenas que a fiscalização disponha dos estoques iniciais e finais escriturados no livro Registro de Inventário e das notas fiscais de entradas e saídas do período fiscalizado. Não há necessidade de análise da contabilidade para que seja feita a auditoria de estoques, não merecendo, portanto, acolhida os argumentos recursais. Pelo exposto, considero correta a Decisão recorrida no que tange às infrações 1 e 2, uma vez que as irregularidades apontadas estão demonstradas nos documentos juntados às fls. 17 a 149 dos autos.

Quanto às infrações 4 e 5, verifico que foram aplicadas as multas de 10% e 1% sobre o valor constante em notas fiscais de entradas não escrituradas nos livros fiscais do contribuinte, emitidas nos mesmos exercícios em que foi efetuado o levantamento de estoques (2001 e 2002), conforme os documentos acostados às fls. 150 a 264.

O recorrente alegou que:

- a) o procedimento fiscal violou seu sigilo comercial;
- b) não há garantia de que as mercadorias ingressaram em seu estabelecimento;
- c) como está sendo autuado como se as mercadorias tivessem ingressado em seu estabelecimento, o correto seria que ele tivesse direito ao crédito fiscal do ICMS.

Quanto ao primeiro argumento recursal, é totalmente descabido, uma vez que o fisco está exercendo a sua função legal de controle e retém apenas a via dos documentos fiscais que lhe é destinada pela legislação regente, não havendo a alegada violação do sigilo comercial.

Em relação ao segundo argumento, também não merece acolhida, considerando que este CONSEF tem reiteradamente decidido que as notas fiscais destinadas a determinado contribuinte são prova bastante da realização das operações a elas referentes, não havendo necessidade de juntada de outras provas pela fiscalização, a não ser as próprias notas fiscais. Ao contrário, cabe ao destinatário das mercadorias demonstrar cabalmente que não realizou tais aquisições pelos meios de que disponha. Ademais, examinando os documentos fiscais anexados aos autos, constato que foram todos destinados ao autuado, foram emitidos por fornecedores regulares e se trata de mercadorias pertinentes ao ramo de atividade do sujeito passivo. Sendo assim, entendo que estão comprovadas as irregularidades apontadas nas infrações 4 e 5.

Em referência ao terceiro argumento do recorrente, de que tem direito ao crédito fiscal, não pode ser acatado, tendo em vista que se está exigindo penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e não o ICMS.

Por fim, o ilustre representante da PGE/PROFIS recomendou, em seu Parecer, que este órgão julgador declarasse a nulidade das infrações 4 e 5, por entender que as multas indicadas devem ser absorvidas pela multa por descumprimento de obrigação principal exigida nas infrações 1 e 2, nos termos do § 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Em que pese o brilhantismo já amplamente demonstrado pelo Parecerista, não posso acolher o opinativo, tendo em vista que as mercadorias constantes nas notas fiscais não escrituradas pelo contribuinte e objeto das infrações 4 e 5 **não** foram incluídas no levantamento quantitativo de estoques, base do lançamento do ICMS nas infrações 1 e 2, não havendo, portanto, duplicidade na exigência das multas. Dessa forma, não há que se falar em absorção da penalidade de natureza acessória pela de caráter principal, uma vez que não se trata de “cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância

agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator”, como previsto no § 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206878.0003/06-3, lavrado contra **LITORAL COMERCIAL DE PRODUTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$50.692,27, acrescido das multas de 70% sobre R\$50.599,07 e 60% sobre R\$93,20, previstas, respectivamente, no art. 42, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de R\$3.674,26, previstas no artigo 42, IX e XI, da citada lei, com os acréscimos moratórios na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE/RELATORA

MARA LINA SILVA DO CARMO - REPR. DA PGE/PROFIS