

**PROCESSO** - A. I. N° 207096.0060/06-7  
**RECORRENTE** - GENERAL ELECTRIC DO BRASIL LTDA. (GE SISTEMAS MÉDICOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0344-04/07  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 14/05/2009

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0094-11/09

**EMENTA:** ICMS. 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 respectivos pagamentos com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada a ilegitimidade da presunção. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0344-04/07), que julgou procedente o presente Auto de Infração, através do qual a autoridade fiscalizadora constatou as seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entrada 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 os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2002 e 2003) - R\$1.043.853,92.
2. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento - R\$616,18.
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais no documento fiscal - R\$3.484,54.

A Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente, indeferiu o pedido de diligência formulado, ao fundamento de que o contribuinte, diante dos demonstrativos elaborados pelo autuante com base nos documentos fiscais escriturados, não demonstrou a existência de inconsistências no levantamento fiscal, não se estabelecendo qualquer dúvida a ser elucidada em relação à matéria suscitada. Disse que a realização de diligência não possibilita comprovar as alegações do contribuinte, mas tem por objetivo dirimir dúvidas entre a acusação fiscal e a prova apresentada pelo contribuinte, o que, todavia, não corresponde ao caso em comento.

O pedido de perícia fiscal também foi indeferido, ao argumento de que a prova do fato não depende da realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado a ser efetivado por pessoa com reconhecida habilidade e competência para esclarecer ou evidenciar os fatos.

A prefacial de nulidade foi rejeitada, por ter entendido a Junta de Julgamento Fiscal que as infrações foram descritas de forma satisfatória, estão acompanhadas de levantamento fiscal, com a indicação dos dispositivos infringidos, e o contribuinte apresentou sua impugnação aos fatos narrados, não havendo nenhum cerceamento de seu direito de defesa ou prejuízo ao princípio do contraditório. Além disso, consignou que a nulidade suscitada não se enquadra nas situações previstas no art. 18, do RPAF/BA.

No mérito, registre-se que contribuinte confessou o cometimento das infrações 1 e 2, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento do imposto lançado, consoante se observa do DAE de fl. 134.

Quanto à infração 1, a Junta de Julgamento Fiscal delimitou em tópicos os argumentos deduzidos em sede de defesa, através dos quais pretendia o contribuinte demonstrar que não houve falta de recolhimento do ICMS devido, nem omissão de registro nas entradas de suas mercadorias. São eles:

- 1) por um lapso, deixou de “disponibilizar” as nota fiscais de entrada, originária de transferências de mercadorias do seu estabelecimento localizado São Paulo;
- 2) apresentou demonstrativo às fls. 102 a 106 e cópias das notas fiscais às fls. 160 a 751, emitidas pelo estabelecimento localizado em São Paulo e destinadas ao estabelecimento autuado, afirmado que em se tratando de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, no seu entendimento estas operações não constituem fato gerador do ICMS, visto que não ocorreu transferência de titularidade;
- 3) o não registro das notas fiscais de transferência pelo destinatário, “... *não causou nenhum prejuízo ao erário estadual*”, e que as saídas das mercadorias foram contabilizadas no estabelecimento remetente situado no Estado de São Paulo.

Com relação ao primeiro argumento, observou a JJF que o art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, considera que ocorre o fato gerador do ICMS e presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar (§ 4º), entradas de mercadorias ou bens não registradas (iv).

Disse que a presunção legal é relativa, ou seja, admite prova em contrário, que, no entender do Órgão Julgador, deveria ser apresentada da seguinte forma:

- a) comprovar a regularidade do registro das notas fiscais na contabilidade do estabelecimento emitente (livro Diário/Razão);
- b) comprovar o registro das notas fiscais na contabilidade do estabelecimento destinatário (livro Diário/Razão);
- c) demonstrar que computado as quantidades de mercadorias consignada nas notas fiscais devidamente registradas na sua contabilidade, neutraliza a omissão de entradas quantidades dos itens apurado pela fiscalização.

Quanto à alegação do autuado de que as operações de transferência não constituem fato gerador do ICMS, a JJF fez as seguintes considerações:

*“O ICMS é um imposto que incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. Por se tratar de um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, na sua regra matriz (constitucional) se estabeleceu uma partilha do montante do imposto nas operações interestaduais, tributando-se uma parte na origem e em algumas situações no destino. No presente caso, em se tratando de operações destinadas a comercialização, a mercadoria tendo saído de um estabelecimento para outro pertencente ao mesmo titular, mesmo não tendo ocorrido transferência de titularidade, há incidência do ICMS, de modo que o Estado de origem, no caso São Paulo fique com uma parcela do imposto (7%), valor este que vai constituir o crédito fiscal no estabelecimento de destino pertencente ao mesmo titular, o qual é deduzido do débito gerado no momento da saída posterior da mercadoria.”*

*Da mesma forma, há incidência do ICMS nas operações internas com mercadorias transferidas de um estabelecimento para outro situado no mesmo Estado e pertencente ao mesmo titular. Logo, não pode ser*

*acatado tal argumento, haja vista que na operação que foi objeto deste lançamento, há incidência do ICMS, sendo irrelevante para caracterização do fato gerador, a natureza jurídica da operação e o título jurídico do estabelecimento, nos termos do art. 2º § 1º da Lei nº 7.014/96, e ainda o art. 4º, I do mencionado diploma legal, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Ressalto que a legislação do ICMS estabelece diversas situações em que não há incidência do imposto em operações de deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro, a exemplo de operações internas com mercadorias destinadas a uso ou consumo”.*

Com relação à alegação de que o não registro das notas fiscais de transferência “... não causou nenhum prejuízo ao erário estadual”, a JJF asseverou que o ICMS foi exigido por presunção legal, em decorrência do não registro de entrada de mercadorias, ou seja, não tendo registrado a entrada das mercadorias (débito contábil), presume-se também que não foi registrado o seu pagamento (crédito contábil) e consequentemente não foram registradas as receitas ocorridas anteriormente que foram utilizadas no pagamento das mercadorias adquiridas e não registradas.

Aduziu que, no presente caso, o estabelecimento de origem e de destino pertence ao mesmo titular e, a depender dos procedimentos adotados pela empresa, na operação de transferência de mercadorias, poderia ocorrer registro na contabilidade:

- a) Do emitente (São Paulo), em contrapartida da saída da mercadoria, deveria ser registrado um recebimento (caixa/banco); um direito de receber (duplicata); ou um direito numa conta de compensação de transferência entre o estabelecimento emitente e o destinatário;
- b) Do destinatário: em contrapartida da entrada da mercadoria, o crédito por um pagamento (conta Caixa ou Banco); uma obrigação de pagar (duplicatas), ou ainda crédito numa conta de compensação de transferências entre estabelecimentos.

Afirmou que, mesmo se as notas fiscais tivessem sido registradas na contabilidade do emitente, fato que alegado, mas que não foi comprovado na defesa, não tendo registrado a operação no estabelecimento destinatário, não há comprovação da origem dos recursos que foram utilizados para o pagamento das mercadorias recebidas em transferência, “*dito pagamento, numa acepção ampla como desembolso de Recurso, ou compensação do valor em contas de movimentação de transferência, de forma que, mesmo que não ocorra o pagamento relativo às operações de transferências entre os estabelecimentos do mesmo titular, na consolidação do balanço se faz necessário o encontro das contas*”.

Salientou que, ao contrário do quanto afirmado pelo autuado, “*a não comprovação do registro das notas fiscais que acobertaram a circulação de mercadorias recebidas em transferência, materializa a presunção de que os recursos correspondentes utilizados no seu pagamento não foram contabilizados e isto causou prejuízo ao Erário Estadual*”.

Consignou, ademais, que, tendo a fiscalização apurado omissão de entrada de mercadorias por meio de levantamento quantitativo de estoques e exigido ICMS a título de presunção legal, na defesa apresentada, o autuado limitou-se a apresentar uma relação intitulada Anexo A e Anexo B às fls. 102 a 106, na qual na coluna “Nota-Fiscal-Código”, indicou apenas o código do produto, não tendo indicado número de qualquer nota fiscal e juntou cópia de diversas notas fiscais às fls. 160 a 751.

Entendeu, assim, que, diante do levantamento fiscal, para elidir a presunção, caberia ao recorrente comprovar:

- a) o registro na sua contabilidade das notas fiscais, tanto do emitente, como no estabelecimento destinatário do mesmo titular, relativo às mercadorias constante da auditoria dos estoques;
- b) demonstrar quantitativamente que computada as quantidades das mercadorias consignadas nas aludidas notas fiscais, nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, neutralizaria a omissão de entrada de mercadorias apontadas na autuação.

Concluiu que a simples juntada pelo impugnante de notas fiscais de transferência que afirmou não terem sido registradas na sua contabilidade “disponibilizada” não comprova a ilegitimidade da presunção legal, devendo ser mantida a exigência fiscal.

Finalizando:

*“Como isso não ocorreu durante a ação fiscal e também não foi comprovado no momento que apresentou a defesa, ficou caracterizado o cometimento da infração imputada no lançamento de ofício. Saliento que, conforme disposto no art. 143 do RPAF/99, a simples negativa de cometimento da infração, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.*

(...)

*No tocante ao pedido de afastamento da multa aplicada sob o argumento de que a mesma não é razoável, é desproporcional, questionável da moralidade, tem efeito confiscatório e fere princípios que regem o direito administrativo, rejeito tal pedido, pois a penalidade indicada na autuação tem previsão na Lei nº 7.014/96 (art. 42, III), e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência esta, exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, § 1º e 169, § 1º do RPAF/99, devendo ser observado o estabelecido no art. 159, § 2º do mencionado diploma legal.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos”.*

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 782/795, aduzindo, em preliminar, que os pedidos de diligência e perícia contábil formulados em sede de defesa foram indevidamente indeferidos pela Junta de Julgamento Fiscal, caracterizando cerceamento ao seu direito de defesa constitucionalmente assegurado.

Defende, nesse tópico, que apenas através da prova pericial poderá esclarecer e evidenciar que as notas fiscais de entrada *“no Estado de São Paulo foram contabilizadas como de rigor, sendo o ICMS regularmente apurado e recolhido”*.

Diz, ainda, que a análise das notas fiscais trazidas ao processo com a defesa indica a existência de inconsistências no levantamento fiscal, uma vez que se pretendeu caracterizar a operação como falta de recolhimento do ICMS havido pelas diferenças de entradas e saídas de mercadorias, sem levar em conta que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS.

Ao final da preliminar, aduz que, como a presunção é relativa e o autuado trouxe provas e informações que demonstram a existência de inconsistências no levantamento, deve ser deferido o pedido de diligência e de perícia formulado.

No mérito, sustenta, basicamente, que não houve omissão de saídas de mercadorias, nem falta de recolhimento do ICMS, *“à vista de que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS”*.

Afirma que dispõe das notas fiscais de saídas das mercadorias e que, apenas por um lapso, deixou de fornecer as notas fiscais das operações de entrada de mercadorias – transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (São Paulo e Bahia).

Em tópico intitulado “Da Regular Emissão das Notas-Fiscais de Saída”, afirma que não houve omissão de saídas tributáveis, elaborando quadro-resumo dos documentos obtidos por amostragens, com o intuito de comprovar suas alegações.

Num segundo tópico, denominado *“Do Deslocamento das Mercadorias do Estabelecimento de São Paulo para Bahia”*, o recorrente sustenta que não se pode falar em diferenças de entradas e saídas, pois *“no deslocamento de mercadorias entre o estabelecimento do recorrente em São Paulo para o estabelecimento também do recorrente na Bahia, inocorre fato gerador do ICMS porque representam transferência entre estabelecimento de uma mesma empresa”* (sic).

Desenvolvendo os seus argumentos nesse sentido, transcreve o art. 155, II, da Constituição Federal, invoca a Lei Complementar nº 87/96, o Enunciado nº 166, da Súmula do STJ e, por fim, o julgamento proferido por essa mesma Corte de Justiça no Agravo Regimental nº 601.140/MG.

Diz que as notas fiscais no Estado de São Paulo foram contabilizadas como de rigor, que o ICMS foi regularmente apurado e recolhido e que o “complexo operacional deverá ser provado por meio de perícia contábil, ao final requerida, como medida para permear a diligência entre Estados da Federação.

Insurge-se contra a multa aplicada, por considerá-la irrazoável, desproporcional e violadora do primado do não-confisco.

Pugna, ao final, pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto.

A PGE/PROFIS, por intermédio do Parecer de fls. 812/816, opinou pelo indeferimento da diligência e da perícia requeridas pelo sujeito passivo, sob os seguintes argumentos:

- a) o recorrente não demonstrou a existência de inconsistências no levantamento fiscal, não havendo qualquer obscuridade a ser elucidada;
- b) a prova do fato não depende de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, por pessoa com reconhecida habilidade ou competência para esclarecer ou evidenciar fatos.

No mérito, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por entender, em resumo, que “*o recorrente não traz elementos capazes de elidir a infração sob commento, haja vista que para desconstituir o lançamento, deveria ter comprovado a regularidade das notas fiscais na contabilidade do estabelecimento emitente e destinatário, e haver demonstrado que uma vez computadas as quantidades de mercadorias consignadas nas NF's devidamente registradas na sua contabilidade, neutralizaria a omissão de entradas dos itens apurados pela fiscalização*”.

## VOTO

Antes de adentrar ao exame das questões suscitadas no Recurso Voluntário, cumpre fixar uma premissa básica: a infração 1 desta autuação (única tratada no apelo em apreço) tem por objeto a cobrança do ICMS não recolhido pelo recorrente, apurado mediante a constatação de diferenças de entradas e de saídas de mercadorias, tendo sido lançado o imposto com base na diferença de maior expressão monetária – *in casu*, a de entradas.

A cobrança respalda-se na presunção legal contida no parágrafo 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, no sentido de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o respectivo pagamento com recursos provenientes de operações de saídas anteriormente efetuadas e também não contabilizadas.

Para chegar à conclusão de que houve falta de recolhimento do imposto, o autuante fez um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, cotejando as seguintes informações: estoque inicial, entradas, estoque final, saídas reais, saídas com notas fiscais. A partir dessa análise, verificou a existência de omissões de entradas e saídas, lançando apenas o imposto relativo às diferenças de maior expressão monetária.

Pois bem. Fixada tal premissa, é de se analisar os pedidos de diligência e de perícia formulados pelo recorrente. O objetivo maior dessas medidas é “*evidenciar que as Notas-Fiscais de Entrada no Estado de São Paulo foram contabilizadas como de rigor, sendo o ICMS regularmente apurado e recolhido*”, consoante expressamente consignado no Recurso – fl. 785.

O pedido do contribuinte, para atender à finalidade pretendida, não tem, de fato, qualquer utilidade para o deslinde deste feito administrativo, porquanto de nada interessa para a apuração de omissões de entradas e saídas do estabelecimento situado na Bahia a efetiva contabilização das notas fiscais de entrada no estabelecimento de São Paulo, mediante o recolhimento do imposto devido.

Ainda que se entenda que o contribuinte incorreu em erro material e pretendeu, na verdade, demonstrar a contabilização das entradas oriundas do Estado de São Paulo, com o que poderia amenizar ou mesmo afastar por completo a omissão de entradas, a medida encarecida não pode

ser acolhida. Como bem pontuou a Junta de Julgamento Fiscal, o recorrente não trouxe ao processo provas capazes de infirmar o trabalho efetivado pelo auditor fiscal.

As notas fiscais de transferência de mercadorias do estabelecimento do Estado de São Paulo para o Estabelecimento autuado estão desacompanhadas de provas da efetiva circularização do produtos supostamente transferidos, bem como do respectivo ingresso na empresa recorrente. Observe-se que os documentos apresentados consistem, em sua maioria, na via do próprio remetente, o que, a toda evidência, é insuficiente para tornar minimamente verossímil a tese de que a diferença apurada decorreu da ausência do registro de tais operações de transferência.

Não comungo do entendimento firmado pela Junta de Julgamento Fiscal quanto a todas as formalidades listadas para fins de elidir a acusação fiscal, pois, no meu entendimento, a cobrança está embasada num levantamento quantitativo de estoques e, se a parte consegue comprovar, através de prova idônea, que houve o ingresso da mercadoria, há de se corrigir o levantamento de estoques.

O descumprimento das formalidades legais e regulamentares enseja, sabe-se bem, penalidades específicas, a exemplo da multa por falta de escrituração da entrada de mercadorias tributáveis e não tributáveis, mas não constitui fato gerador do imposto e nem serve para justificar a presunção legal, se há outras provas capazes de afastar o liame lógico-jurídico que justifica a sua aplicação ao caso concreto.

Quanto à averiguação acerca da efetiva emissão das notas fiscais de saída, tal pretensão igualmente não justifica a conversão do feito em diligência, muito menos a realização de uma perícia contábil. Isso porque, se ficar constatado que o autuante deixou de considerar alguma saída com nota fiscal, à diferença de entrada apenas aumentará, o que significa dizer que o valor do imposto a recolher será ainda maior do que aquele inicialmente lançado. Além disso, até prova em contrário, o autuante não deixou de considerar em seu levantamento nenhuma nota fiscal de saída emitida pelo contribuinte.

Logo, com essas considerações, entendo que os pedidos do recorrente devem ser indeferidos, até mesmo porque, como bem posto pela PGE/PROFIS, a diligência e a perícia visam a elucidar dúvidas, e não a suprir a deficiência probatória do contribuinte, como se fosse do Fisco o ônus de produzir as provas tendentes a elidir a presunção legal. Pode, todavia, o recorrente renovar seus pleitos em sede de controle da legalidade, caso consiga reunir provas robustas de que houve o ingresso das mercadorias no estabelecimento da Bahia.

No mérito, o recorrente não indicou de modo específico quais pontos do levantamento quantitativo de estoques elaborado pelo autuante estão eivados de inconsistência, limitando-se a afirmar que os vícios existem, que emitiu todas as nota fiscais de saída e recebeu mercadorias em transferência do Estado de São Paulo, operações estas que, segundo entende, não ensejam a cobrança do ICMS.

Ora, seja por força da presunção contida no art. 4º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.014/96, seja em virtude do ônus do contribuinte de comprovar seus argumentos defensivos (arts. 123 e 143, do RPAF), é indiscutível que a argumentação do recorrente não pode prevalecer. Caberia a ela demonstrar, ao menos, que houve a indevida inclusão de determinada quantidade de produto no levantamento quantitativo de estoques, de modo a tornar ao menos duvidosa a ocorrência das diferenças apuradas, na entrada e na saída. A mera afirmação de que todas as notas fiscais de saída foram emitidas, sem apontar erro no procedimento fiscal, não enfraquece o levantamento quantitativo de estoques, porque, até prova em contrário, todas as saídas foram efetivamente consideradas no levantamento, repita-se.

Quanto às operações de transferência, entendo impertinente a discussão, nesta sede, acerca da incidência ou não de ICMS, pois, como já dito diversas vezes, a análise do feito diz respeito ao estoque e o imposto está sendo cobrado por presunção de que o numerário das entradas foi obtido com vendas anteriores não oferecidas à tributação; não se está analisando especificamente

as operações de transferência, nem se está cobrando o imposto incidente sobre essas transferências.

No particular, entendo que seria útil ao contribuinte demonstrar que o levantamento quantitativo de estoques está errado por não ter considerado, em termos numéricos de quantidade (a redundância é proposital), o ingresso dos produtos recebidos por transferência do Estado de São Paulo, mas tal alegação sequer foi formulada de forma clara na peça recursal e, repita-se, os documentos coligidos à defesa não são suficientes a infirmar o trabalho do autuante.

Com relação à tese de que a multa imposta é desproporcional e irrazoável, além de violar o não confisco, tenho que a análise da questão esbarra na falta de competência deste Órgão administrativo de julgamento, conforme expressamente consignado no art. 167, I, do RPAF.

Ante o exposto, na alcatifa do opinativo da PGE/PROFIS, voto pela rejeição da preliminar suscitada e, no mérito pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara 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 207096.0060/06-7, lavrado contra GENERAL ELECTRIC DO BRASIL LTDA. (GE SISTEMASMÉDICOS), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$1.047.954,64, acrescido das multas de 70% sobre R\$1.043.853,92 e 60% sobre R\$4.100,72, previstas no art. 42, incisos III, II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o *quantum* já recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA - RELATOR

JOAO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS