

PROCESSO - A. I. Nº 110188.0015/07-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e A PRIMORDIAL MÓVEIS LTDA.
RECORRIDOS - A PRIMORDIAL MÓVEIS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0382-01/08
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 01/06/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0125-12/09

EMENTA: ICMS. NULIDADE. VÍCIOS FORMAIS DO PROCEDIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O lançamento de crédito tributário é ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito, estipuladas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora. Comprovado na ação fiscal erros de quantidades nos estoques das mercadorias, além de ter sido, na revisão do procedimento fiscal, incluídas mercadorias não constantes no levantamento original mudando o escopo da autuação e gerando a iliquidez do ICMS a ser exigido. Além do mais, não foi entregue a empresa, em tempo hábil o livro Registro de Inventário, nem, tampouco, reaberto prazo de defesa quando da revisão realizada, cerceando o pleno direito de defesa do contribuinte. Infração NULA. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recuso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão JJF nº 0382-01/08, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2007, exige ICMS no valor de R\$83.837,55, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – o 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, relativamente aos exercícios de 2002 e 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$43.098,27, acrescido da multa de 70%;
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$37.915,12, acrescido da multa de 70%;
3. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.824,16, acrescido da multa de 60%.

Após analisar todos os argumentos expostos tanto pelo autuado e autuantes e ter havido revisão do lançamento, efetuado por uma das auditoras fiscais que lavrou o presente Auto de Infração, a 1ª Instância deste CONSEF, em síntese, prolatou a seguinte Decisão (fls. 1041/1053).

Inicialmente houve a rejeição das nulidades arguidas. Em primeiro, ao contrário do arguido, a autuação pode ter base no SINTEGRA. Detectando-se erros ou inconsistências, eles são passíveis de correção, aliás, como ocorre em qualquer levantamento fiscal. Ademais, os dados registrados no SINTEGRA decorrem de informações prestadas pelo próprio contribuinte, extraídas dos seus livros e documentos fiscais. Em segundo e em relação à infração 3, por erros de datas e enquadramento legal, foi observado que embora o autuado tenha laborado em equívoco ao apontar como data o código da infração 03.02.05, elas estão corretas. Afora que, pelo enquadramento não restava nenhuma dúvida que a infração diz respeito à diferença de base de cálculo nas operações internas de transferência para outro estabelecimento do mesmo titular localizado no Estado.

No mérito e em relação à infração 01, relatando qual foi o motivo da autuação e das revisões realizadas, houve a Decisão pela procedência parcial da autuação no valor de R\$ 18.449,33. Trazendo toda a legislação pertinente com a matéria em discussão, foi ressaltado de que embora, após revisões, tenha havido mudança para mais do valor exigido no exercício de 2002, bem como, a mudança de omissão de entradas para omissão de saídas, no exercício de 2004, estas modificações não implicaram em agravamento da infração 01, significando dizer que não houve aumento do valor do débito originalmente consignado neste item da autuação, pois apesar de a infração ter sido constatada em dois exercícios não significa que o contribuinte cometeu dois ilícitos. Portanto, a infração é uma só, sendo possível a modificação do valor de um exercício para mais e outro exercício para menos, contanto que não agrave o valor total do débito da infração originalmente apontada. Afora de que a mudança da diferença omitida apurada no exercício de 2004, isto é, de omissão de entrada para omissão de saída, está em conformidade com os artigos 13, I, II, e 14, da Portaria 445/98, conforme reproduziu.

No que concerne à infração 2, a anularam, uma vez que *diversamente da infração 1, não pode ser exigido no Auto de Infração em exame a diferença apurada após a revisão realizada pela autuante como omissão de entradas, conforme novo demonstrativo de débito à fl. 1021, haja vista que este item da autuação acusa originalmente a omissão de saídas, não tendo sido apontada no Auto de Infração, expressamente, omissão de entradas e omissão de saídas com exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – o das operações de entrada ou de saída. Com tal argumento foi entendido que a descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito à omissão de saídas ao passo que a matéria fática após a revisão fiscal aponta omissão de entradas. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula. Recomendo a autoridade competente, a repetição do ato, a salvo de falhas, consoante o artigo 21 do RPAF/99.*

Em relação à infração 3, preliminarmente houve a ressalta de que a exigência fiscal dizia respeito à transferência de mercadorias com valor inferior ao praticado nas entradas, quando o valor correto das transferências para estabelecimento situado neste Estado e pertencente ao mesmo titular é o preço de aquisição ou valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, como preceitua a alínea “a”, inciso IV do artigo 56 do RICMS/BA. E havia sido este o motivo da insubordinação do contribuinte, que entendeu não haver incidência do ICMS na operação de transferência entre estabelecimentos situados no mesmo município, mas sim, circulação física, incapaz de levar à incidência do ICMS, conforme jurisprudência dos tribunais. Além do mais, apesar de estar autorizado a não se debitar nas transferências entre lojas em Salvador, só o fez por valor inferior em relação aos produtos “encalhados ou estragos” que são remetidos para tentar a comercialização em outra loja por preço inferior.

Atacando o argumento defensivo, foi observado de que a Lei Complementar nº 87/96 ao tratar de operação de transferência de mercadorias dispõe no seu art. 12, I sobre a ocorrência do fato gerador, Nesta mesma posição segue o art. 4º, inciso I, da Lei Estadual nº 7.014/96 e o

Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, no seu art. 2º, inciso I. Analisando os dispositivos indicados, foi exposto o seguinte argumento: *o legislador definiu com precisão o momento de ocorrência do fato gerador, ou seja, quando da saída da mercadoria do estabelecimento, salientando com a inserção do advérbio “inclusive”, que até mesmo nas operações de saídas de mercadorias realizadas entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular ocorre o fato gerador do imposto. Ora, sendo o fato gerador a concretização da hipótese de incidência do imposto, certamente o legislador ao descrever na lei como hipótese de incidência, a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, pretendeu alcançar todas as operações tributáveis, inclusive, as de transferências. Vejo, no caso, uma completa subsunção do fato à norma tributária, pois, em consonância com o artigo 2º, I, da Lei Complementar nº. 87/96, que determina:*

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;”

Assim, o argumento defensivo - inclusive quanto às decisões do STJ e STF, por serem estas anteriores à Lei Complementar 87/96 - de que não incide o ICMS nas transferências de mercadorias entre as suas lojas não pode prosperar, haja vista a existência de previsão legal em sentido contrário.

Contudo, a lide diz respeito à transferência de mercadorias em valor inferior ao custo de aquisição, ou seja, a aplicabilidade do art. 17, § 7º, inc. I, da Lei nº 7.014/96 e o correspondente o art. 56, inc. IV, alínea “a”, do RICMS, em razão de haver o autuado transferido mercadorias abaixo de custo ou do preço de aquisição, por estarem avariadas ou terem sofrido depreciação no preço em virtude de situações de mercado, matéria que vem suscitando muitas discussões no âmbito do CONSEF. Apresentando um minucioso estudo elaborado pelo nobre relator e pelo Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, houve a ressalta de que não é a simples transferência de mercadorias em valor inferior ao praticado nas entradas que determina a existência de infração, haja vista que eventuais transferências abaixo de custo ou do preço de aquisição podem não configurar infração aos dispositivos legais e regulamentares, a exemplo do que ocorre nas remessas, entre estabelecimentos, de mercadorias avariadas ou que sofreram depreciação no preço em virtude de situações mercadológicas específicas, a exemplo de liquidações de “ponta de estoque” ou de produtos “encalhados”, que sofrem reduções de preços para atrair a clientela.

Continuando a argumentação, foi exposto de que no caso em exame, *o próprio autuado admite ter realizado as transferências em valor inferior ao custo de aquisição, contudo, apresenta elementos que apontam assistir-lhe razão quanto à alegação de se tratar de transferências de mercadorias depreciadas, para loja que realiza os denominados “SALDÕES”, inexistindo nos autos elementos que comprovem ter sido a conduta do contribuinte lesiva ao Erário estadual, com a redução indevida ou a falta de recolhimento do ICMS. Corroboro, também, com o entendimento esposado no estudo acima referido, quanto à metodologia de apuração, através de médias do próprio mês para as saídas e médias abarcando todos os períodos mensais para as entradas, haja vista a ausência de suporte na legislação e nem mesmo nas práticas e regras contábeis, constituindo-se em um autêntico método de apuração por arbitramento, sem base legal, que ensejaria a decretação de nulidade dos Autos de Infração lavrados com a adoção destes critérios.*

Por tudo exposto, o entendimento foi de que os fatos apontados e analisados ensejariam a decretação de nulidade da autuação, porém, considerando que no mérito não restou caracterizada a infração imputada ao contribuinte, prevaleceram as disposições do artigo 155, Parágrafo único, do RPAF/99. A infração foi julgada insubsistente.

No seu Recurso Voluntário (fls. 1066/1068), o advogado da empresa ressaltou que, após várias diligências, o número de ocorrências do Auto de Infração diminuiu de 6 para 5, conforme demonstrativo apresentado pela auditora fiscal, reduzindo o débito de ICMS de R\$83.837,55 para R\$25.773,26. E após julgamento restaram, em parte, apenas as ocorrências 1 e 2, referentes à infração 1

Questionando tais “ocorrências” observou, em relação àquele de nº 1, no valor histórico de R\$1.140,13, a fiscal autuante havia reduzido para R\$1.058,46 e o Acórdão recorrido aumentou para R\$12.597,59. Já em relação à ocorrência nº 2, cujo valor histórico era de R\$41.958,14, houve a

redução para R\$571,08 e o Acórdão fixou em R\$5.851,74. Quanto às ocorrências 3, 4, 5 e 6, o Acórdão recorrido reduziu todas a zero.

Após esta exposição, afirmou que o Acórdão errou ao majorar o valor da infração nº 1 de R\$1.058,46 para R\$12.597,59, inclusive descaracterizando a natureza da infração como descrita no Auto de Infração. Esta situação o levava a entender que ele deveria ser anulado ou reformado, *por sua incabível inovação no processo*.

Quanto à ocorrência nº 2, embora o valor julgado, constante do demonstrativo do débito do Acórdão recorrido, tivesse sido reduzido para R\$5.851,74, a própria auditora já o havia reduzido para R\$571,08. Por conseguinte, este item do julgamento também havia inovado o Auto de Infração, descaracterizando a infração, além de concluir por um valor bastante superior ao valor do demonstrativo da própria autuante.

Concluiu seu arrazoado afirmando que era *evidente que a autuação fiscal está caótica, incompreensível, chegando a dificultar a defesa*. Solicitou a nulidade ou improcedência da autuação que, disse, *pelo próprio comportamento da autuante, manifesta-se absurda e inaceitável*.

Em manifestação (fls. 1091/1093), a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso interposto, rechaçando, preliminarmente, a arguição de nulidade, pois o lançamento fiscal e a Decisão recorrida não apresentam vícios capazes de gerar prejuízos ao contribuinte. A imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, e a Decisão recorrida não implicou em agravamento ou descaracterização da infração. Ressaltou, em seguida que a Decisão de 1ª Instância administrativa está em plena consonância com os termos dos arts. 13, II e 14 da Portaria 445/98.

Na assentada de julgamento do dia 6/5/2008 o Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco solicitou “vistas” ao processo, o que foi aceito por todos os Conselheiros.

Na sessão do dia 11/5/2008, a Conselheiro Tolstoi S. Nolasco fez uma minuciosa exposição de toda a análise que fez dos autos. Após, a representante da PGE/PROFIS, Dra. Sylvia Amoêdo, se manifestou discordando do Parecer do órgão jurídico e conforme acima exposto. Opinou pela nulidade da infração 1, motivadora do Recurso Voluntário, por entender restar caracterizado cerceamento do direito de defesa já que não houve a reabertura do prazo de 30 dias, após a revisão fiscal (1ª diligência), para manifestação do contribuinte. Também entendeu ter havido modificação do escopo da autuação referente às infrações 1 e 2 quando da revisão fiscal procedida pela autuante, pois foram incluídas mercadorias não constantes do levantamento fiscal original.

Foi dada a palavra ao advogado do recorrente que se manifestou pela nulidade do lançamento fiscal em combate pelas razões expostas no seu Recurso Voluntário, bem como pela análise realizada por esta CJF. O proprietário da empresa, presente na sessão de julgamento, apresentou planilhas e documento onde comprovava desacertos no quantitativo realizado pela auditora fiscal.

VOTO

Passo a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de o desonerar do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração relativo à infração 1, no valor decidido pela 1ª Instância deste CONSEF.

Ao analisar as razões recursais, percebo que o contribuinte laborou em equívoco ao se prender, exclusivamente, ao número da coluna “Ocorrências” no demonstrativo de débito apresentado pela autuante, quando da última diligência e apensado aos autos à fl. 1021, demonstrativo este referente às infrações 1 (exercícios de 2002 e 2003) e 2 (exercício de 2004).

Para que não haja qualquer questionamento, este demonstrativo foi entregue à empresa antes do julgamento de 1ª Instância como se comprova às fls 1035/1036 do processo. Inclusive, no Recurso, a empresa indica o valor remanescente apresentado pela autuante, ou seja, R\$25.773,26, bem como

os valores do ICMS apurada para os exercícios fiscalizados na auditoria de levantamento quantitativo dos estoques. Afora que este demonstrativo das infrações 1 e 2 e apensado às fls. 1021 é uma retificação feita daqueles apensados á fls. 416 (primeira diligência) e 1000 (segunda diligência) que foram entregues ao contribuinte e quando, de igual forma, foram também entregues os demonstrativos analíticos e sintéticos revisados do levantamento quantitativo de estoques de mercadorias (fls. 415/989), sendo esta revisão recebida pela empresa (fls. 991/992) e contestada de forma correta, e separadamente, quanto aos exercícios fiscalizados - infrações 1 e 2 (fls. 994/997), o que gerou aquele de fl. 1021 e ora em combate. Ressalto que os demonstrativos de fls. 416, 1000 e 1021 são um resumo dos demonstrativos sintéticos (revisados) e relativos aos exercícios fiscalizados e que geraram as infrações 1 e 2. Indico, ainda, que a infração 03, por ter sido utilizada outro tipo de auditoria, foi ela realizada à parte, sendo seu demonstrativo entregue ao contribuinte.

Em assim sendo, não vejo motivo para que o recorrente tenha se apegado à coluna “ocorrências” do demonstrativo de fl. 1021 para afirmar que este demonstrativo representava os lançamentos de todo o Auto de Infração. Se houvesse questionamento de que no mesmo exercício a autuante, neste documento, tenha apresentado imposto por entradas e saídas concomitantemente e no mesmo exercício, este é assunto pertinente, mas tal fato não ocorreu. E, como a situação foi observada pela JJF, aquela 1ª Instância tratou de ajustá-lo à norma tributária, conforme entendimento que expôs.

Entretanto, após análise do processo procedida pelo nobre conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, e exposto na sessão de julgamento, me deparei com vícios insanáveis no procedimento fiscal, os quais destaco:

1. Resta caracterizado cerceamento do exercício de plena defesa da empresa autuada já que: 1) após a revisão do lançamento fiscal realizado por uma das autuantes (1ª diligência) não houve a devolução do prazo de defesa; 2) a autuante não entregou ao contribuinte, no prazo legal para sua defesa, mesmo após revisões realizadas, o livro Registro de Inventário arrecadado. Com base no art. 18, II, do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99), a ação fiscal em relação a este item da autuação não pode subsistir.
2. O levantamento foi feito com base nos arquivos magnéticos, através do sistema SAFA desta Secretaria de Fazenda, onde ficou provada a existência de diversas inconsistências nas quantidades apresentadas, o que gerou as diversas diligências (a primeira, completa revisão fiscal). A apresentação das planilhas e nota fiscal feita pelo proprietário da empresa na sessão de julgamento foi bastante elucidativa. E, apenas como exemplo: em relação à mercadoria DVD Gradiente não foi lançada à Nota Fiscal nº 24879 de 1/9/2004, embora apresentada, gerando omissão de saída de uma unidade. Também para esta mesma mercadoria, o estoque final, inicialmente, foi considerado de 7 unidades (conforme apresentado pelo recorrente) e, depois, passou para 5. Em relação a mercadoria TV CCE 14” embora tenha corrigido e retransmitido os arquivos magnéticos, no Auto de Infração esta retransmissão não foi considerada, já que o erro detectado no estoque inicial continuou. Ressalto que embora a auditoria possa ser realizada através do sistema SAFA, já que as suas informações são prestadas pelo próprio contribuinte, não se pode abandonar a escrita fiscal da empresa, principalmente quando constatada inconsistências de tal monta nos arquivos magnéticos. E, mais grave do que até então dito, a autuante, tanto para a infração 1 como para a infração 2, quando da revisão procedida incluiu no levantamento quantitativo dos estoques diversas mercadorias que não se encontravam no levantamento original, o descaracterizando completamente, já que modificou a base de cálculo do imposto. Com este procedimento, tornou ilíquido o quantum a ser exigido, o que acarreta a nulidade da exigência fiscal, com lastro no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para decretar a nulidade da ação fiscal em relação à infração 1 do Auto de Infração.

Passo a apreciar o Recurso de Ofício.

Quanto à infração 1, resta prejudicada a sua análise diante da Decisão acima proferida.

Em relação à infração 2 (falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2003), concordo com a sua nulidade, porém com outra fundamentação que a expressada pela JJF. As razões apresentadas para proferir meu voto em relação à infração 1 são as mesmas quanto a ora em análise. Restou caracterizado cerceamento do direito de defesa já que não houve a reabertura do prazo de 30 dias, após a revisão fiscal (1ª diligência), para manifestação do contribuinte, nem a entrega do livro Registro de Inventário. Também existiu modificação do escopo da autuação, pois foram incluídas mercadorias não constantes do levantamento fiscal original. Com base no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99 (Decreto nº 7629/99) a ação fiscal é nula em relação a este item da autuação.

Por fim, a infração 3 (recolhimento a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas nos exercícios de 2002, 2003 e 31/12/2004) decorreu do fato de o contribuinte ter transferido mercadorias com valor inferior de aquisições, quando o valor de transferências para estabelecimento situado neste Estado e pertencente ao mesmo titular, é o preço de aquisição ou valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, conforme determinações da alínea “a”, inciso IV do artigo 56 do RICMS/BA. A JJF, após uma análise minuciosa e muita bem elaborada da norma tributária vigente, das provas trazidas pelo impugnante, bem como, da ausência de base legal da metodologia adotada pela autuante para apurar o imposto exigido, entendeu ser insubsistente a ação fiscal. Após análise de todas as questões enfrentadas pela JJF, concordo com a mesma em sua inteireza, não merecendo qualquer reparo a Decisão recorrida.

Em conclusão voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, assim como, considerar PREJUDICADA sua análise em relação ao item 1 e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para decretar a NULIDADE da ação fiscal em relação às infrações 1 e 2, recomendando ao órgão competente que examine se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento, podendo o contribuinte, antes desta renovação, sanar alguma irregularidade porventura existente mediante denúncia espontânea.

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 considerar **PREJUDICADA** sua análise em relação ao item 1 e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** à infração 3 e **NULA** às 1 e 2 referentes ao Auto de Infração nº 110188.0015/07-1 lavrado contra A **PRIMORDIAL MÓVEIS LTDA**. Recomenda-se ao órgão competente que examine se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento, podendo o contribuinte, antes desta renovação, sanar alguma irregularidade porventura existente mediante denúncia espontânea.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS