

PROCESSO - A. I. Nº 146552.0002/08-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - BIT SHOP COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA. (BITWAY)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0107-01/09
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 13/08/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0196-11/09

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. O procedimento fiscal não demonstra de forma clara e compreensível a forma empregada para exigência do imposto, representando insegurança no lançamento de ofício. Conforme Súmula nº 01 do CONSEF, é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo. As infrações 1, 2 e 3 são nulas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Recurso de Ofício tem por objeto a Decisão proferida pela 1ª JJF, que julgou Procedente em Parte este Auto de Infração, no qual o autuante apurou o cometimento das seguintes irregularidades pelo sujeito passivo:

INFRAÇÃO 1 – deixou de recolher o ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento na escrita, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2003, exigindo-se o imposto no valor de R\$26.510,24, acrescido da multa de 70%. Consta que se refere à omissão de saídas de componentes eletrônicos próprios, remetidos para industrialização por terceiros por encomenda, bem como de saídas de componentes eletrônicos de terceiros, recebidos para industrialização por encomenda e não retornados no exercício e nem inventariados em 31/12/2003, conforme demonstrativos anexados às fls. 21 a 48;

INFRAÇÃO 2 – deixou de recolher o ICMS em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de março a maio, julho, agosto e dezembro de 2003, sendo exigido o imposto no valor de R\$1.300.768,01, acrescido da multa de 70%. Consta que a apuração dos valores não recolhidos decorreu da omissão de saídas caracterizadas pela contabilização de custo das mercadorias vendidas sem a existência de registro das entradas das mercadorias, face ao saldo credor das contas 11.501.0003 – peças e partes; pela omissão de saídas por transferências das contas de estoque 11.501.0003 – peças e partes, 11.501.0010 – mercadorias revenda fábrica e 11.501.0002 – mercadorias revenda matriz, conforme demonstrativos anexados às fls. 73 a 121;

INFRAÇÃO 3 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no exercício de 2003, sendo aplicada a multa de 10%, no valor total de R\$708.585,77. Consta que a multa no valor de R\$629.026,45 se refere a mercadorias registradas na contabilidade sem o devido registro na escrita fiscal, apurado pelo confronto dos registros fiscais das entradas oriundas do mercado interno e importadas para industrialização e comercialização com os registros contábeis das contas de estoques de partes e peças – fábrica produto Bitway e mercadorias de revenda – matriz; já a multa no valor de R\$79.559,32 corresponde às mercadorias

devolvidas pelos clientes, registradas na contabilidade sem o devido registro na escrita fiscal, apurado pelo confronto dos registros fiscais das entradas com os registros contábeis na conta Devoluções de Vendas, sendo que nos dois casos se refere ao período de janeiro a dezembro de 2003, conforme demonstrativos anexados às fls. 49 a 71;

INFRAÇÃO 4 – deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de fevereiro e setembro de 2003, exigindo o imposto no valor de R\$ 3.457,36, acrescido da multa de 50%, de acordo com o demonstrativo à fl. 122.

Na Decisão submetida à revisão desta Câmara de Julgamento Fiscal, o Órgão de Primeiro Grau julgou nulas as infrações 1, 2 e 3 e manteve na íntegra a infração 4, consoante fundamentação a seguir reproduzida:

“O presente lançamento de ofício corresponde a quatro infrações, todas elas relativas ao exercício de 2003, das quais o contribuinte se insurgiu contra as três primeiras, tendo, inclusive, arguido a sua nulidade, que consistiu, em primeiro lugar, na alegação de que no Auto de Infração foram atribuídas infrações diversas no mesmo exercício para idênticos fatos geradores.

Tratando sobre a infração 01, aduziu que nos dois demonstrativos relativos a esta infração, que se refere às irregularidades I e II, existem inconsistências, a exemplo de menção ao código fiscal de operação que trata de remessa para industrialização por encomenda (CFOF 5901), acusando-o de manutenção de estoque de mercadorias em poder de terceiros, entretanto a imputação também se refere a recebimentos de mercadorias de terceiros para industrialização por encomenda. Afirmou que a cobrança não tem sustentação, pois as planilhas contêm incorreções que fulminam por completo as exigências, a exemplo de incompatibilidade entre os CFOPs e os números de omissões apontados. Indica, ainda, que apesar de se tratar de uma omissão de saídas com base em diferença no estoque final, não foram considerados o estoque inicial, as quantidades das entradas e das saídas e o estoque final.

Asseverou que a infração 02 não pode ser mantida porque as irregularidades V, VI, VII e VIII decorreram do fato de na apuração do saldo credor da conta estoque ter sido lançado o custo de produto vendido de todas as filiais; já na irregularidade IX arguiu que a natureza dos lançamentos se referiu a transferências entre contas e não a saídas por transferências. Acrescentou que o enquadramento legal atribuído a estas irregularidades, assim como àquelas numeradas como X e XI, corresponde às situações nas quais a legislação do ICMS permite a aplicação da presunção da ocorrência de operações tributáveis sem o pagamento do imposto, com base na comprovação de omissão de pagamento através de receita omitida decorrente da venda de mercadorias com sonegação de imposto. Ressaltou que as conclusões do fisco não se enquadram nas hipóteses previstas na disposição regulamentar utilizada e concluiu que não fora indicada, com clareza, a subsunção do fato à norma.

Argumentou que a infração 03, no que se refere à irregularidade III, não poderia ser mantida, tendo em vista que a fiscalização utilizara os registros fiscais do estabelecimento autuado, confrontando-os com os lançamentos contábeis atinentes ao total das entradas de diversos estabelecimentos da empresa como um todo, além de ter considerado indevidamente valores relativos a transferências entre as diversas unidades da empresa. Já no que se refere à irregularidade IV, argumentou que esta parte da infração, se fosse procedente, já estaria incluída na diferença objeto da irregularidade anterior, o que implicaria na aplicação da penalidade em duplicidade. Complementou que a fiscalização, ao utilizar os números da conta “Devoluções de Vendas” não atentou que nesta estão incluídos os números da matriz e de filiais, enquanto que no registro fiscal verificado pelo fisco se encontra apenas o do estabelecimento fiscalizado.

Sobre essas três infrações, verifiquei a existência de flagrantes e insanáveis equívocos, motivos pelos quais entendo que o lançamento fiscal no que se refere a essas imputações não merece prosperar, conforme exponho em seguida:

01 – consta na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, bem como no Resumo das Irregularidades Identificadas (fls. 19/20), que as infrações 01, 02 e 03 correspondem, na realidade, a onze irregularidades, que se distribuem da seguinte forma:

a) a infração 01, que se refere à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, é composta pelos seguintes itens: a irregularidade I, que corresponde à omissão de saídas de componentes eletrônicos próprios, remetidos para industrialização sob encomenda por terceiros, não retornados no exercício e nem inventariados; e a irregularidade II, relativa à omissão de saídas de componentes eletrônicos de terceiros, recebidos para industrialização por encomenda e não retornados no exercício e nem inventariados;

b) a infração 02, que trata da falta de recolhimento do ICMS em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, se compõe de sete itens:

as irregularidades V, VI, VII e VIII se referem à omissão de saídas caracterizada pela contabilização do custo das mercadorias vendidas sem a existência do registro das entradas das mercadorias face ao saldo credor da conta 1.1.5.01.0003 (peças e partes), nos meses de março, abril, maio e julho; a irregularidade IX decorre da omissão de saídas caracterizada pela contabilização de saídas por transferência da conta 1.1.5.01.0003 (peças e partes), no mês de agosto; a irregularidade X, decorre da contabilização de saídas por transferências da conta de estoque 11.501.0010 (mercadorias revenda fábrica), no mês de dezembro; e a irregularidade XI, que corresponde à contabilização de saídas por transferências da conta de estoque 11.501.0002 (mercadorias revenda matriz), também se refere ao mês de dezembro;

c) a infração 03, cujo levantamento se refere a todo o exercício fiscalizado, corresponde à entrada de mercadorias sujeitas à tributação, registradas na contabilidade sem o devido registro na escrita fiscal, é formada por dois itens: irregularidade III, que concerne à diferença entre o confronto dos registros fiscais das entradas oriundas do mercado interno e importadas para industrialização e comercialização com os registros contábeis das contas de estoque de partes e peças (Fábrica Bitway) e mercadorias de revenda (matriz); e a irregularidade IV, que se refere às mercadorias sujeitas a tributação, devolvidas pelos clientes, cujo valor foi apurado pelo confronto dos registros fiscais das entradas com os registros contábeis na conta Devoluções de Vendas;

02 – de acordo com a descrição acima, em cada “bloco de infrações” foram apresentadas várias imputações, baseadas em premissas e análise documental diversas, o que representa dificuldade para o entendimento das diversas variáveis que devem compor o lançamento tributário, a exemplo das bases de cálculo e dos valores imponíveis, bem como para uma análise sistemática em relação a cada uma das onze “irregularidades”;

03 – analisando especificamente cada uma das três infrações, constato as seguintes falhas que, de igual modo, as inquinam de nulidade. Na infração 01, apesar de se referir a um levantamento quantitativo de estoques, vejo que não foi seguido o roteiro peculiar a este tipo de auditoria, desde quando não consta dos autos os elementos atinentes à apuração do estoque inicial, das quantidades relativas às entradas e às saídas de mercadorias e nem ao estoque final do estabelecimento.

Já nas infrações 02 e 03, diversos elementos constantes do processo apontam no sentido de que na condução das respectivas apurações não foi efetuada a necessária segregação dos dados atinentes ao estabelecimento autuado, haja vista que foram consideradas, em várias situações, dados pertinentes a outras unidades da empresa como um todo; especificamente em relação à infração 03, a despeito de a apuração ter correspondido a todo o exercício fiscalizado, constato que o lançamento se deu com base anual, isto é, em 31/12/2003, quando deveria ter sido efetivado por período de ocorrência, procedimento que representa em prejuízo para o sujeito ativo.

Tendo em vista os fatos acima e considerando que os equívocos incorridos pela fiscalização não podem ser sanados mediante diligência fiscal, já que podem implicar em mudança no fulcro da autuação e dos respectivos períodos; considerando, ademais, a insegurança existente nos lançamentos em questão, entendo que nos moldes como foram apuradas as infrações aqui analisadas, se deram sem observação dos requisitos essenciais em respeito à legalidade e à verdade material, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, as infrações imputadas.

Para consubstanciar meu voto, transcrevo a Súmula nº. 01 deste Colegiado.

“SÚMULA CONSEF Nº. 01

ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.”

Assim, a falta de clareza na apuração das bases de cálculo, dos períodos correspondentes e dos valores imponíveis, bem como a ausência da necessária transparência nos papéis de trabalho acostados aos autos, implicam em ofensa ao direito do contribuinte do exercício de ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, acarretando a nulidade das mencionadas infrações, como bem determina o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99 ao estabelecer:

“Art. 18. São nulos:

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”

Represento à autoridade competente para que instaure novo procedimento fiscal, a salvo de falhas, conforme determina o art. 21 do RPAF/99.

No que se refere à infração 04, que decorreu da falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, o sujeito passivo a reconheceu tacitamente, considerando

que não a impugnou. Ressalto que a exigência fiscal constante desse item do lançamento está devidamente fundamentada em expressa disposição legal, estando embasada no RICMS/97 e na Lei nº. 7.014/96, constando dos autos a comprovação de que o contribuinte incorreu na prática da irregularidade que lhe foi atribuída. Ademais, a infração está perfeitamente delineada no demonstrativo próprio, que se encontra acostado à fl. 122. Portanto, essa infração fica mantida integralmente.

Ante todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, sendo nulas as infrações 01, 02 e 03, e restando mantida a infração 04.”

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a 1ª JF do CONSEF recorreu de Ofício a esta CJF.

VOTO

Consoante relatado, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela anulação das infrações 1, 2 e 3, sob o fundamento de que tais acusações estão eivadas de vícios que impedem a sua correta compreensão, além de ter olvidado o autuante do cumprimento de roteiros de fiscalização e de outras finalidades às quais está jungido.

Uma primeira peculiaridade salta aos olhos de todos quantos analisem o presente procedimento administrativo fiscal: não obstante o autuante tenha lavrado a autuação constando apenas quatro infrações, ele apurou o cometimento de onze irregularidades distintas pelo sujeito passivo, agrupando algumas dessas irregularidades dentro de uma mesma infração. Não se pode negar que o “método” utilizado pelo autuante dificulta a compreensão dos elementos que compõem a relação jurídica tributária, especialmente o fato gerador e a sua quantificação, como, aliás, bem colocou a Junta de Julgamento Fiscal. Acrescento que fica prejudicado, também, o direito de defesa do contribuinte e o correto desate da lide administrativa por parte desta Câmara, motivo que igualmente enseja a nulidade decretada em primeiro grau.

Analisando-se as infrações isoladamente, verifica-se que, no item 1, está sendo cobrado o ICMS não recolhido relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas sem emissão de documento fiscal e, conseqüentemente, sem o lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado. Nesse item, o autuante inseriu duas das irregularidades encontradas: a) omissão de ICMS relativa a componentes eletrônicos próprios, remetidos para industrialização por terceiros por encomenda e não retornados no exercício e não inventariados em 31/12/2003; e b) omissão de ICMS relativa a componentes eletrônicos de terceiros, recebidos para industrialização por encomenda e não retornados no exercício e não inventariados em 31/12/2003.

Os demonstrativos de fls. 21/48 revelam, contudo, que o autuante não fez um levantamento quantitativo de estoques; ele limitou-se a analisar a movimentação das operações industriais por encomenda (CFOP 5901 e 5902), descumprindo, portanto, o roteiro próprio para este tipo de acusação, no qual deve estar compreendida toda a movimentação do estoque do contribuinte (estoque inicial, entradas, saídas e estoque final).

Na infração 2, as irregularidades são, a meu ver, ainda mais evidentes. Esse item trata da omissão de saídas de mercadorias apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Nas sete “sub-irregularidades” apontadas pelo autuante, contudo, não há qualquer conexão com a movimentação física comprovada de mercadorias; em outras palavras, não ficou demonstrado que o contribuinte deu entrada em produtos tributados sem efetivar o registro em sua escrita. Na verdade, a acusação das sete “sub-irregularidades” refere-se a movimentações financeiras nas contas do sujeito passivo. Há um completo descompasso entre o fato verificado e a infração.

Ademais, tanto a infração 2 quanto a infração 3 estribam-se em documentos relativos a estabelecimento diverso (fls. 166/189, relativos ao estabelecimento cujo CNPJ é 42.034.777/0001-17), o que, da mesma forma, confirma a nulidade desses itens da autuação.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 146552.0002/08-9, lavrado contra **BIT SHOP INDÚSTRIA COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA. (BITWAY)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.457,36**, acrescido da multa de 50%, prevista no artigo 42, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se a instauração de novo procedimento fiscal, no que se refere ao lançamento atinente às infrações 1 a 3, a teor do art. 21 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2009.

DENISE MARA DE ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS