

A. I. N.^º - 280080.0086/07-6
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS SA
AUTUANTE - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 21/08/2009

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N^º 0252-03/09

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIOS FECHADOS. **a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto saídas quanto de entradas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso presente as entradas, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto. Infração parcialmente elidida. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO 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. Infração parcialmente elidida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações reconhecidas pelo sujeito passivo. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 29/03/2007, exige ICMS acrescido da multa de 70%, e aplica penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, pelas quatro infrações que descreve.

Infração 01. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada 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. Exercício de 2005. ICMS no valor de R\$24.579,95.

Infração 02. Falta de recolhimento do 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 o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas

de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Exercício de 2004. ICMS no valor de R\$27.139,71.

Infração 03. Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Exercício de 2004 – meses de outubro a dezembro. Exercício de 2005 – meses de julho, setembro e dezembro. Multa no valor de R\$11.230,21, equivalente a 10% sobre o total das mercadorias.

Infração 04. Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Exercício de 2004 – meses de novembro e dezembro. Multa no valor de R\$240,56, equivalente a 1% sobre o total das mercadorias.

O contribuinte, por intermédio de mandatária com Procuração à fls. 301 e 302, e cópia de RG à fl. 303, impugna as imputações 01 e 02 e reconhece o cometimento das infrações 03 e 04, às fls. 259 a 274, procedendo ao respectivo pagamento, conforme extrato SIGAT/SEFAZ às fls. 317 e 318.

Em relação às infrações 01 e 02, argüi que teria ocorrido equívoco do Fisco. Que a análise teria sido perfuntória em relação ao seu livro Registro de Inventário constante de seus arquivos magnéticos, o que teria levado o Fisco a entender que em 2004 teria havido entrada de mercadorias sem notas fiscais (infração 02), e saída sem emissão de notas fiscais em 2005 (infração 01). Que não houve contagem física, ou análise dos documentos fiscais recebidos e emitidos. Que houve presunção. Que a autuação seria nula. Cita o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, em relação ao lançamento, e ensinamentos de Natanael Martins e de Hugo de Brito Machado. Discorre acerca do procedimento fiscal baseado em presunção. Diz ser da competência do Fisco a determinação da matéria tributável. Transcreve Acórdão do Conselho de Contribuintes à fl. 267, e diz não restar dúvidas acerca da improcedência da autuação, que afirma ter sido fulcrada em presunção simples, baseada em meras movimentações de estoque, através de seu livro Registro de Inventário, “sem qualquer verificação física”.

Diz que atua no ramo varejista e que para abastecer as lojas situadas nas regiões Norte e Nordeste mantém, no Estado de Pernambuco, um Centro de Distribuição – CD, denominada Loja nº 150, com CNPJ “33.014.556.0179-19”. Que todas as mercadorias de revenda entradas no seu estabelecimento, autuado, provêm de transferências efetuadas pelo CD situado em Pernambuco. Que se tivesse a intenção de comercializar sem notas fiscais teria de contar com a conivência dos demais estabelecimentos, que também lhe enviariam mercadorias desacompanhadas de notas físicas, o que diz ser absurdo.

Que está examinando as planilhas entregues pelo Fisco, anexada à autuação, e nega as imputações. Lista, às fls. 269 a 272, mercadorias com as quais afirma que teria havido erro na apuração realizada pelo Fisco, citando quais teriam sido estes. Repete que a diferença de estoque verificada em seus arquivos magnéticos não poderia ter servido de base para a autuação, e que o Fisco deveria ter realizado um levantamento baseado em notas fiscais. Requer a declaração de nulidade do Auto de Infração. Protesta pelos meios de prova em Direito admitidos, e pede a conversão do processo em diligência para verificar os fatos.

Auditores Fiscais designados prestam informação fiscal às fls. 285 e 287, descrevendo as alegações defensivas e expondo que, conforme alegações do contribuinte, os dados dos seus arquivos magnéticos induziriam ao erro, pois os totais constantes no registro 74 (livro de estoque) seriam os apurados pelo programa de controle da empresa, que consideraria as transferências de mercadorias do CD para a filial, que ainda estão em trânsito, como se já tivessem efetivamente entrado no estoque da filial, embora as notas fiscais correspondentes só tenham sido escrituradas no exercício seguinte. Expõe que o autuado argumenta que cupons fiscais cancelados foram computados nas saídas de produtos e que, após contato telefônico, acrescentou que algumas saídas constantes nos referidos cupons seriam, na realidade, valores referentes a financiamento

de vendas. Os auditores fiscais afirmam que a argumentação defensiva apenas procede em relação aos cupons fiscais cancelados, e que o fiscal autuante cumpriu rigorosamente o previsto para o caso em lide. Que não houve análise perfunctória pelo autuante, e que os arquivos magnéticos são apresentados pelo contribuinte, e que devem corresponder à sua documentação e escrituração fiscal. Asseveram que a presunção se baseia no artigo 3º, inciso I, do artigo 2º do RICMS/BA. Mas que o autuante, contudo, cometeu um equívoco ao não levar em consideração a situação tributária das mercadorias, considerando-as todas como tributadas normalmente a 17%, o que o levou a deixar de calcular o ICMS devido por Substituição Tributária - ST nas omissões de entradas de mercadorias, e que no exercício de 2005 cobrou ICMS indevido nas omissões de saídas de mercadorias sujeitas ao regime ST.

Os auditores designados expõem também, em relação aos argumentos da impugnação, que, em relação à afirmativa defensiva de que mercadorias em trânsito teriam sido computadas como já ingressadas no estoque final, foram solicitados ao contribuinte os documentos que pudessem provar esta sua afirmativa, mas que não foram apresentados a ponto de convencer os fiscais de sua validade. Que desta forma, eles, auditores, tiveram que se basear no que está escrutado e que tem validade fiscal, ou seja, os arquivos SINTEGRA e o livro Registro de Inventário, apresentados pelo contribuinte.

Quanto aos cupons cancelados, reconhecem como corretas as afirmações defensivas, pelo que o cálculo foi refeito eliminando das saídas os cupons cancelados (Infração 01), tendo sido também eliminadas as mercadorias sujeitas ao regime ST, o que redundou em débito, para 2005, Infração 01, no valor de R\$22.849,70.

Em relação aos cupons fiscais relativos a financiamentos, que teriam sido considerados como vendas pelo autuado, neste caso também só puderam considerar o que está escrutado, e que no registro 61 está escrutado que houve “x” saídas da mercadoria “tal”. Que não existe previsão legal para tal procedimento e que este fato, alegado pelo contribuinte, não está esclarecido nos arquivos.

Concluem pedindo o julgamento pela procedência parcial da autuação, no valor de R\$61.460,18, e sugerindo a instauração de novo procedimento fiscal para apurar débito de ICMS relativo à antecipação tributária no exercício de 2004, no valor de R\$5.023,55, e no valor de R\$5.869,80 para o exercício de 2004. Os representantes do Fisco acostam novos demonstrativos do levantamento fiscal às fls. 287 a 295.

Na busca da verdade material, e visando garantir o direito de ampla defesa do autuado, às fls. 338 e 339 esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu, em pauta suplementar, por converter o processo em Diligência para que os prepostos do Fisco refizessem os demonstrativos do levantamento quantitativo de estoques das infrações 01 e 02, separando as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e as mercadorias tributáveis na saída, inclusive com o levantamento demonstrativo do cálculo do preço médio das omissões encontradas em cada infração, e elaborasse demonstrativos de débito separados para a infração 01 e para a infração 02.

Foi determinou ainda, na diligência, que após o seu cumprimento pelos representantes do Fisco, fosse intimado o contribuinte no endereço fornecido à fl. 320 e fornecida-lhe cópia da Informação Fiscal e respectivos demonstrativos de fls. 285 a 295, da Diligência, e dos novos documentos anexados pelo preposto do Fisco em seu atendimento, reabrindo-se-lhe o prazo de defesa.

O preposto do Fisco cumpriu a diligência, às fls. 339/verso a 349. A diligência também foi cumprida pela INFRAZ de origem, conforme documentos de fls. 351 a 356, inclusive reabrindo o prazo de defesa do contribuinte.

O contribuinte voltou a pronunciar-se no processo, às fls. 359 a 367, expondo ter reconhecido e recolhido os débitos relativos às imputações 03 e 04 e que, quanto às outras duas infrações (01 e 02), a defesa apresentada foi acolhida em parte pela Fiscalização, o que resultou na alteração do

lançamento originário, mas que as infrações 01 e 02 ainda remanescem em discussão e referem-se a possíveis diferenças de estoque que possam existir na documentação dele, impugnante, oriundas, segundo afirma, da falta do registro de entrada/saída das mesmas. Que, desta forma, a Fiscalização atesta que ele, autuado, possui omissões de registro em suas operações comerciais, supostamente comprovadas pela equação cartesiana de que o total das entradas deve corresponder ao somatório das saídas acrescido do saldo de estoque (entradas = saídas + estoque). Que, através de novas planilhas (fls. 340 a 349), o lançamento corrigido passou a ser segregado por mercadorias sujeitas ou não ao mecanismo da substituição tributária, bem como por exercício e por entrada/saída.

Afirma ter ocorrido erro de fato no levantamento fiscal, e que os números divergentes apontados pela Fiscalização possuiriam justificativa material por parte dele, impugnante. Afirma que o levantamento realizado pelo Fisco, nas fls. 340 a 349, apontaria, em regra, omissão de entradas calculadas com base no saldo de inventário muito superior àquele que seria possível, levando-se em consideração as entradas e saídas realizadas do mesmo produto. Traz como exemplo do exposto a mercadoria 4040150 – Caixa de bombom da marca “Garoto” (400g), código de mercadoria 4040150, a qual apresenta, segundo a planilha de fls. 340, estoque inicial zero, entradas de 1320, saídas de 1210, inventário final de 2329, e omissão de 2219. Que, segundo estes números, para que fosse possível à loja apresentar o inventário final de 2.329 peças, tendo realizado 1.210 saídas, seria necessário possuir em estoque inicial a quantidade de 3.539 peças. No entanto, como só haviam sido registradas 1.320 entradas, as demais 2.219 peças corresponderiam a entradas omitidas. Que, assim, “Evidentemente, tomado-se por base unicamente os números em debate, nota-se uma escandalosa omissão de 2.219 entradas, as quais, no entanto, podem ser facilmente explicadas pela Empresa com base na cronologia da emissão e do registro das notas fiscais que abastecem a loja de mercadorias oriundas do Centro de Distribuição (CD) da Empresa, situado em Pernambuco. Nesse particular, e para que fique devidamente esclarecido o motivo de haver tamanha divergência, mister se faz a análise do controle de estoque da Empresa, que traz à observação desta Autoridade Fiscal a verdade dos fatos.”

O autuado elabora planilha à fl. 363, e diz que nas linhas 17 e 28, que representariam “as remessas realizadas pelo CD para abastecimento da loja, e que teriam sido desconsideradas na planilha do Fisco, já que a Empresa as levou a registro apenas em momento posterior. Esses dois lançamentos (linhas 17 e 28) apresentam-se na planilha acima como de fato ocorreram os movimentos das mercadorias, o que se comprova pela emissão das notas fiscais correspondentes (cópia em anexo). No entanto, como a Empresa lançou tais notas fiscais no sistema apenas em janeiro de 2005, as entradas não aparecem no movimento de estoque de dezembro/2004 analisado pelo Fisco. Daí a existência de tamanha divergência.”

O contribuinte admite, à fl. 364, que este procedimento, que afirma ter realizado, para registro dessas duas notas fiscais no sistema, não é o mais adequado, “tendo em vista o deslocamento temporal entre a ocorrência do fato e do registro no sistema”, mas que tal fato jamais poderia ser interpretado pela Fiscalização como omissão de entradas, porque a empresa nunca teria deixado de emitir os documentos fiscais exigidos ou, ainda, de cumprir com as demais obrigações inerentes ao ICMS. Afirma ter ocorrido “grave erro interpretativo dos fatos ocorridos no período sob análise, capaz de descaracterizar por completo a ocorrência da infração descrita no lançamento. Nesse sentido, é patente que a autuação está eivada de nulidade, pois nada justifica que a ora Impugnante tenha contra si lavrada cobrança consubstanciada em eventos que comprovadamente jamais ocorreram.”

Destaca que o descasamento apresentado para o produto 4040150 (caixa de bombom) ocorreu ordinariamente com os produtos objeto do lançamento. Que a loja autuada havia sido inaugurada recentemente, e estava sendo abastecida de mercadorias pelo CD. Que, como prova disso, anexa à segunda defesa outra planilha contendo o movimento detalhado do item 4011029, que igualmente

serviria de paradigma aos argumentos ora explicitados.

Assevera que, em obediência ao Princípio da Verdade Material, pugna no sentido de que a Autoridade Fiscal Julgadora reconheça o equívoco interpretativo cometido pela Fiscalização, “levada a erro em decorrência do descasamento temporal existente entre a efetiva circulação das mercadorias e o registro das mesmas no sistema informatizado da Empresa; registro este que, embora não tenha seguido uma lógica adequada, jamais pode resultar em caracterização da gravíssima acusação de omissão de receitas, com a correspondente criminalização da conduta e a cobrança correspondente do tributo supostamente devido.”

Repete que teria havido equívoco interpretativo cometido pela Fiscalização, que defluiria de “mero equívoco quanto ao momento do registro do documento fiscal no sistema eletrônico que comanda o estoque.” Que há a caracterização presumida da ocorrência de omissão de receitas, o que significa dizer que o contribuinte deixou de emitir nota fiscal, ou ainda recebeu mercadoria de terceiros desacompanhada do referido documento. Que não se discute o poder-dever da Fiscalização de assim proceder, vislumbrando sempre resguardar os interesses do erário porque, em não havendo provas de que determinada operação foi documentada, é de se presumir sua omissão fiscal (e o não destaque e recolhimento do tributo correlato). Mas que, no presente caso, a demonstração por parte dele, impugnante, de que o problema ter-se-ia originado unicamente a partir de “mero descasamento cronológico de registro das (existentes) notas fiscais, não há que prevalecer a lavratura baseada em omissão de receitas. Ora, se por um lado a não comprovação quanto à emissão dos documentos fiscais faz nascer a presunção de que os mesmos não foram emitidos, a apresentação dos mesmos desconstitui por completo a pretensão fiscal, mormente em função da aplicação direta e inafastável do Princípio da Verdade Material.”

Que, por exemplo, a existência das notas fiscais que dão base às entradas supostamente omitidas desconstitui o lançamento de ICMS sobre tais operações – visto que esse tributo é cobrado por presunção de que as notas não foram emitidas na operação anterior, razão pela qual deveria a loja fiscalizada arcar com a incidência desse tributo. Que, assim, seria patente que quando as omissões de receita se descharacterizam para mero descasamento cronológico de registro das operações, “a constituição do crédito tributário em face do contribuinte torna-se irremediavelmente nula, posto que os fatos narrados sequer se aproximam da realidade, trazendo ao contribuinte gravames muitíssimo mais pesados do que realmente é devido, principalmente a título de obrigação principal (a qual, com a emissão dos documentos atestada, prova-se já foi recolhida).”

Conclui pedindo pela declaração de improcedência e de nulidade da autuação, protestando pela produção complementar de provas, especialmente prova documental.

O Auditor Fiscal Wilson F. O. Júnior, à fl. 375, ratificou o teor da informação fiscal de fls. 285 e 286 dos autos.

Consta, às fls. 317 e 318, extrato do Sistema SIGAT/SEFAZ com o pagamento parcial do débito lançado no Auto de Infração, no montante de R\$11.470,82.

VOTO

Inicialmente, não acato a argüição de nulidade da autuação, por verificar que encontram-se no processo os seus pressupostos de validade, tendo sido indicados o autuado, o montante e o fato gerador do débito exigido, não estando o Auto de Infração, e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses do artigo 18 do RPAF/99.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS não recolhido em razão de quatro infrações. Quanto às Infrações 03 e 04, reconhecidas pelo autuado, considero-as procedentes, inexistindo controvérsias.

No que tange às Infrações 01 e 02, do exame dos autos verifico que a ação fiscal foi reanalisada por dois auditores fiscais designados pela autoridade administrativa fazendária competente, tendo sido refeito o levantamento fiscal, acatando em parte as alegações defensivas que foram documentalmente provadas, no caso a indevida contabilização, pelo autuante, de quantidades descritas em cupons fiscais cancelados, bem como a classificação incorreta de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária como se estivessem sob regime normal de tributação. Equívoco este, inclusive, que redundava na necessidade da nova ação fiscal para apurar corretamente os valores omitidos decorrentes de operações com estas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, conforme sugerido pelos revisores fiscais.

Em relação à Infração 02, conforme demonstrativo de fls. 344 a 349, acostado pelos prepostos fiscais designados para prestarem a informação fiscal, foi apurado valor de imposto por omissão de saídas no valor de R\$22.849,70 (fl. 346) e ICMS por omissão de entradas no valor de R\$26.173,80 (fl. 349). Neste sentido, uma vez que o valor das entradas omitidas excedeu o valor das saídas omitidas, nos termos do artigo 13, inciso II, da Portaria nº 445/1998, deve ser considerado o maior valor encontrado, ou seja, no caso em lide, o das entradas. Assinalo que o contribuinte teve conhecimento da correção do levantamento fiscal, realizado pelos auditores fiscais, tendo recebido os demonstrativos correspondentes, com a devida reabertura de seu prazo para apresentação de impugnação, tendo pronunciado-se tempestivamente. Assinalo que o débito lançado para a Infração 02 foi reduzido de R\$27.139,71 para R\$26.173,80, com a retificação realizada.

O contribuinte alega, em sua defesa, sem trazer a este processo documento fiscal que prove sua assertiva, que o Fisco teria incorrido em erro em virtude de equívoco nos registros dos arquivos magnéticos dele, contribuinte, gerados a partir de forma equivocada de computação realizada pelo programa de administração informatizada de seu estabelecimento, que computaria as saídas realizadas em Pernambuco - em seu estabelecimento distribuidor, identificado nas impugnações com a sigla “CD” – como se as mercadorias já tivessem ingressado no estabelecimento ora autuado, quando ainda encontravam-se em trânsito.

Conforme assertiva dos auditores fiscais na informação fiscal, assertiva esta não combatida pelo impugnante, não foram apresentadas, ao Fisco, prova de que tal situação ocorrerá. Se tal fato ficasse provado, poderia ter sido imputada, ao contribuinte, penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, a exemplo de informação incorreta de dados em seus arquivos magnéticos, mas estaria descartada a exigência de imposto acrescido da multa ora aplicada.

Como tal fato alegado pelo sujeito passivo não está provado neste processo, considero parcialmente procedentes as infrações 01 e 02, respectivamente nos valores de R\$22.849,70 e R\$26.173,80.

Pelos fatos expostos, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$60.494,27, conforme demonstrativos fiscais de fls. 340 a 349, e exposto na tabela a seguir:

INFRAÇÃO	VOTO	ICMS	MULTA (%)	PENALIDADE DESC. OBRIG. ACESSÓRIA
01	PROCEDENTE EM PARTE	22.849,70	70%	
02	PROCEDENTE EM PARTE	26.173,80	70%	
03	PROCEDENTE			11.230,21
04	PROCEDENTE			240,56
	TOTAIS	49.023,50		11.470,77

Represento à autoridade fazendária administrativa competente no sentido da instauração de nova ação fiscal para apurar corretamente os valores omitidos decorrentes de operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, conforme sugerido pelos revisores fiscais.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 280080.0086/07-6, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS SA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49.023,50**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$11.470,77**, previstas nos incisos IX e XI do artigo 42 da mencionada Lei, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido. Representa-se à autoridade fazendária administrativa competente no sentido da instauração de nova ação fiscal para apurar corretamente os valores omitidos decorrentes de operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, conforme sugerido pelos revisores fiscais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR