

A. I. N° - 207160.0001/07-5
AUTUADO - TERWAL MÁQUINAS LTDA.
AUTUANTE - FRANCISCO CARLOS DE SANTANA
ORIGEM - INFAC VAREJO
INTERNET - 23/09/2009

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF N° 0297-03/09

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. No caso presente, valor de saídas. **b)** PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS, SENDO EXIGIDO O IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA - ENTRADAS. Constatando-se, em um mesmo exercício, diferenças tanto de entradas quanto de saídas através de levantamento quantitativo de estoque, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas. 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. Refeitos os cálculos, foi reduzido o valor do débito. Infrações parcialmente procedentes. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. IMPOSTO NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. Rejeitado o pedido genérico de realização de diligência. Rejeitadas as arguições de preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 30/03/2007 e exige ICMS no valor total de R\$59.836,58, acrescido das multas de 60% e 70%, pelo cometimento das seguintes infrações:

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 2002. ICMS no valor de R\$7.258,95, acrescido da multa de 70%.

Infração 02. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – 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. Exercício de 2003. ICMS no valor de R\$52.197,32, acrescido da multa de 70%.

Infração 03. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais. Consta, na descrição dos fatos, que trata-se da Nota Fiscal nº 2230, de 12/05/2003, referente ao estorno de demonstração da Nota Fiscal nº 2135, de 29/04/2003, em cuja operação de remessa houve suspensão do imposto, conforme livro Registro de Saídas de mercadorias. Mês de abril/2003. ICMS no valor de R\$380,31, acrescido da multa de 60%.

O contribuinte ingressa com impugnação ao lançamento de ofício às fls. 874 a 880, inicialmente reproduzindo o teor da autuação, reconhecendo o cometimento da infração 03, e em seguida aduzindo, quanto às infrações 01 e 02, que:

Infração 01: embora sua conduta não seja no sentido de deixar de cumprir suas obrigações tributárias por meio de burlas, comercializa com quase dez mil itens de mercadorias, algumas de pequeno tamanho, dos quais pode ter sido efetuada troca de alguns sem formalização documental, ou podem ter ocorrido pequenos furtos, tanto nas estantes da loja, quanto em seu almoxarifado, ou mesmo peças vendidas a metro que podem ter sido descartadas como sobras, ou descartadas por desperdício praticado por seus funcionários, ou ainda descartadas por se terem tornado obsoletas, sem a devida regularização documental. Que, por este motivo, passou a investir em logística para controlar seu estoque. Que, em parte, as não-conformidades apontadas pelo Fisco devem-se a estes motivos elencados, e que, nas infrações apontadas, as operações foram registradas nos livros próprios, ou informadas por meio eletrônico por si, autuado, o que evidencia sua boa-fé. Que, assim, os auditores fiscais procederem a um exame baseado em “software à distância”, na repartição fiscal, sem realizar os adequados exames de auditoria no local, e sem cotejar seus documentos com os dados de suas planilhas, e seus dados de entradas e de saídas. Que a auditoria foi realizada pelo programa SAFA, com as informações dos seus arquivos SINTEGRA. Que os auditores não anexaram os impressos da documentação que suportou as suas deduções quanto à sua movimentação de estoque, o que lhe possibilitaria checar os levantamentos realizados com os seus documentos fiscais. Que não foram consideradas todas as reduções de base de cálculo, nos termos do artigo 77, inciso I, do RICMS/BA.

Em seguida fala que a Infração 01 referir-se-ia a “Falta de recolhimento do Imposto Relativo à Omissão de Entradas Tributáveis”, e copia o enunciado da Infração 02, à fl. 877. Tece comentários acerca da presunção em tese e diz que, em relação às Infrações 01 e 02, foram consideradas as operações realizadas nos exercícios de 2002 (Infração 01) e de 2003 (Infração 02), e que só iniciou suas atividades em meados de 2002, mais precisamente em junho/2002, mas com a “movimentação/operação” a partir de 28/09/2002, o que diz atestar contra a premissa da presunção quanto ao fato de acumular receitas não contabilizadas por saídas omitidas para adquirir mercadorias por entradas não registradas. Fala que a presunção abrangeu produtos não tributados, e com redução de base de cálculo. Diz que o lançamento estaria eivado de vícios. Copia texto de José Eduardo Soares de Melo sobre a presunção. Volta a falar no benefício da redução da base de cálculo, e cita Marçal Justen Filho.

Argumenta que destaca, no demonstrativo de auditoria de estoque relativo à “Infração 02”, quais as mercadorias adquiridas através de compras com redução de base de cálculo. Pede pela realização de diligência para que seja definido, cientificamente, um percentual de rateio entre as operações integralmente tributadas, e as operações “reduzidas”. Afirma que, em não se realizando a diligência, a autuação seria nula, ou improcedente.

Conclui pedindo julgamento pela procedência parcial da autuação, requerendo que sejam realizados os ajustes indicados, “sob pena de nulidade ou de improcedência da autuação”. Protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos.

O contribuinte acosta ao processo, às fls. 881 a 939, cópias de demonstrativos elaborados pelo Fisco na ação fiscal, com anotações manuscritas; às fls. 940 a 1.069, cópias de notas fiscais.

O autuante presta Informação Fiscal às fls. 1.080 a 1.083 aduzindo, em relação às alegações defensivas, que a empresa não se manifestou quanto à forma, já que todo o procedimento fiscal, sob o ponto de vista formal, baseou-se no que determina o Decreto nº 7.629/99. Que após examinar os termos da impugnação, acata os argumentos relativos à redução da base de cálculo, e informa que os levantamentos relativos às entradas e às saídas foram refeitos, apresentando uma redução significativa dos valores. Que tais dados não haviam sido considerados pelo programa SAFA, apesar do comando informando o Complemento dos dados das mercadorias selecionadas para a realização do levantamento, informado ao sistema. Pede a procedência parcial da autuação.

O autuante anexa ao processo, às fls. 1.084 a 1.112, demonstrativos fiscais indicando o valor ICMS a recolher de R\$5.186,07 para a Infração 01 (fl. 1.101) e o valor de ICMS a recolher de R\$34.201,08 para a Infração 02 (fl. 1.112).

O autuado, tendo recebido cópias da informação fiscal e dos demonstrativos à mesma anexados, conforme documentos de fls. 1.113 e 1.114, volta a pronunciar-se às fls. 1.117 a 1.112, expondo acatar o teor das Infrações 03 e 01, esta após as correções efetuadas pela auditoria e apresentadas na Informação Fiscal, porém continuando a insurgir-se contra a Infração 02, que reproduz.

Repete as alegações defensivas apresentadas na impugnação inicial quanto a ter iniciado suas atividades em meados do primeiro exercício fiscalizado, ou seja, junho de 2002, somente iniciando a sua “movimentação/operação” em 28 de setembro de 2002, conforme diz constar nas DMAs que anexa às fls. 1.122 a 1.146, referentes a junho a dezembro/2002. Diz que isto atestaria “contra a presunção de em tão curto tempo acumular receitas não contabilizadas por saídas omitidas no exercício de 2002 e 2003 e assim adquirir as mercadorias consideradas nas entradas não registradas em 2003.” Afirma que as somas das omissões de saídas apuradas nos trabalhos de auditoria para o exercício de 2002 e 2003 seriam inferiores ao montante da omissão de entradas apuradas em 2003. Indaga de onde vieram os recursos para justificar a presunção de omissão de entradas em 2003, e “Por que o contribuinte deve ser penalizado pela utilização de uma presunção que não se mostra lastreada em uma premissa lógica no caso concreto.”

Volta a tecer considerações sobre a presunção. Afirma que neste sentido, pelos trabalhos de auditoria realizados pelo autuante, a omissão de saídas referente ao exercício de 2002 teria sido de R\$5.186,07 e, em relação ao exercício de 2003, de R\$289.260,09. Que, ainda que fossem somados os valores das omissões apuradas nos dois exercícios, encontrar-se-ia o montante de R\$294.446,19, inferior ao valor atribuído como omissão de entrada apurado em 2003, totalizando R\$313.234,07.

Afirma que, inovando o que geralmente seria imputado em relação a esse tipo de infração lastreada nesta presunção, o auditor informa que as saídas que deram origem aos recursos para a aquisição (entradas) de mercadorias ocorreram no “mesmo exercício”, o que argumenta que equivaleria a dizer que isto se dera apenas em 2003. Assevera que isto o valor atribuído a omissão de entradas distanciar-se ainda mais dos supostos números reais apurados pela auditoria, que por questões de simples raciocínio lógico não poderiam ser superiores a R\$294.446,19.

Assevera que o enunciado que relata a omissão de entradas “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”, por questões de consistência lógica, não poderia resultar em valor superior ao da própria omissão de saídas do exercício, apurada no

mesmo trabalho de auditoria. Que ultrapassar “pressupostos de fato da presumida hipótese de incidência tributária, equivaleria a criar uma autêntica ficção jurídico tributária, inadmissível frente às garantias constitucionais de segurança e certeza que respaldam os cânones da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade da tributação, evitando-se a caracterização de um confisco, já que o lançamento tributário estaria eivado de imprecisão, dubiedade, tratando-se de meras conjecturas e ilações. Pior, seria o irrazoável e arbitrário agravamento da tributação, quando é sabido que mesmo em casos de dúvida quanto do lançamento de ofício favorecer-se-ia ao contribuinte pela mitigação da tributação – in dúvida pro contribuinte. Insistimos, a ilegalidade da tributação ficaria ainda mais documentada, quando a própria auditoria indicou “falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada”. Em uma situação tão nebulosa para comprovar uma mera presunção que sustenta a infração por omissão de entradas, como justificar, frente aos princípios de direito que protegem ao contribuinte, a opção da escolha mais incerta, ainda sabendo considerando que ela se trataria da mais gravosa?”

Conclui pedindo pela procedência parcial da autuação, com reconhecimento da nulidade, ou improcedência, da Infração 02.

Consta, à fl. 1.159, extrato SIGAT/SEFAZ indicando pagamento do valor principal de R\$380,31, referente à Infração 03.

VOTO

Preliminarmente, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99. Ficou evidenciado, da impugnação ao lançamento de ofício, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa, tendo sido reaberto o seu prazo de impugnação, pronunciando-se o contribuinte por duas vezes neste processo. Pedido de nulidade do lançamento indeferido.

Rejeito, igualmente, o pedido genérico de realização de diligência, conforme disposto no artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, tendo em vista que os dados constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

No mérito, o Auto de Infração em lide trata de três imputações, conforme descrito no Relatório que antecede este voto.

Em relação à infração 03, não impugnada pelo sujeito passivo, e cujo débito foi recolhido aos cofres públicos, conforme documento de fl. 1.159, considero-a procedente, inexistindo controvérsias.

Quanto à Infração 01, falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$7.258,95, acrescido da multa de 70%, 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 no exercício fechado de 2002, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, após a devida correção dos dados no levantamento fiscal realizado quando da prestação da informação fiscal, o contribuinte reconhece o cometimento da infração quanto ao novo valor apontado como devido pelo autuante, de R\$5.186,07, deixando de existir controvérsias após a prestação da informação fiscal, conforme detalhado no Relatório que antecede este voto. Infração 01

parcialmente procedente no novo valor apurado, conforme demonstrativo retificado de fl. 1.101 dos autos.

Em relação à Infração 02, falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas, quanto 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 exercício de 2003, o representante do Fisco corrigiu os equívocos numéricos relativos às operações com mercadorias com base de cálculo reduzida, tal como exposto pelo contribuinte, passando de R\$52.197,32 para R\$34.201,08 (fl. 1.112) o valor relativo a esta imputação.

Contudo, o contribuinte permaneceu insurgindo-se contra a aplicação da presunção legal para a apuração do valor lançado de ofício, com as argumentações já transcritas no Relatório deste Acórdão.

Assinalo que o fato de o contribuinte ter iniciado suas atividades em junho, ou em setembro, do ano anterior, não compromete a liquidez e certeza do lançamento para o exercício em foco. O lançamento relativo a 2002 já foi objeto da imputação 01, que tratou de saídas omitidas naquele exercício.

A imputação 02 trata de levantamento de estoque no exercício fechado de 2003, durante o qual o contribuinte não contesta que estava exercendo a atividade comercial. O único dado concreto citado, referente ao exercício de 2002, no presente lançamento relativo a 2003, são as quantidades de mercadorias que constam no inventário final de 2002, utilizadas como quantidades de estoque inicial de 2003, e que não foram contestados pelo contribuinte.

A auditoria de estoque realizada atingiu todo o período de 2003, pelo que as entradas não contabilizadas referem-se a operações realizadas em todos os meses desse exercício, não procedendo a alegação defensiva de que não caberia a presunção no valor lançado inclusive porque teria comercializado em poucos meses do exercício anterior.

O fato de que o Fisco utilizou, segundo confirma o contribuinte, dados registrados nos arquivos magnéticos do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA que o sujeito passivo enviou a esta SEFAZ, utilizando-se o Fisco do programa informatizado Sistema de Auditoria Fiscal - SAFA, apenas comprova que o Fisco baseou o levantamento fiscal nas informações prestadas pelo contribuinte, e quanto às quais não há questionamento de irregularidade nestes autos.

Tratando-se de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, à auditoria realizada aplica-se o previsto na Portaria estadual nº 445/98, em especial em seus artigos 1º, 2º, inciso I, 12, 13, inciso II, e suas alíneas.

Os dados que resultaram na apuração do imposto lançado de ofício estão informados nos arquivos magnéticos do contribuinte, e espelham os dados de sua escrita fiscal e de seus documentos fiscais de entradas, e de saídas, dados estes não contestados. Se o contribuinte, contudo, por exemplo comprovasse que cometera erro ao informar, em seus arquivos magnéticos, dado que deveria ter informado corretamente, isto poderia ter sido considerado pelo Fisco para comprovar a improcedência, ou procedência parcial, da presunção, conforme disposto no artigo 14 da mencionada Portaria nº 445/98.

A presunção legal de omissão de saídas em face da falta de contabilização de entradas, pelo sujeito passivo, é prevista no §4º do artigo 4º da lei nº 7.014/96 e no §3º do artigo 2º do RICMS/BA, e sua aplicação à auditoria de levantamento quantitativo de estoque está determinada no inciso II

do artigo 6º da multicitada Portaria nº 445/98. Não elidida a presunção pelo sujeito passivo, a mesma prevalece.

As multas aplicadas estão previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme tabela a seguir:

INFRAÇÃO	CONCLUSÃO	ICMS DEVIDO
01	PROCEDENTE EM PARTE	5.186,07
02	PROCEDENTE EM PARTE	34.201,08
03	PROCEDENTE	380,31
	TOTAL	39.767,46

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207160.0001/07-5**, lavrado contra **TERWAL MÁQUINAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$39.767,46**, acrescido das multas de 60% sobre R\$380,31, e de 70% sobre R\$39.387,15, previstas, respectivamente, no inciso VII, alínea “a”, e inciso III do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR