

**A. I. Nº.** - 207158.0012/08-5  
**AUTUADO** - WAVE SIDE CONFECÇÕES ESPORTIVAS LTDA.  
**AUTUANTE** - MÔNICA MARIA COSTA FERREIRA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 24. 09. 2009

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0315-01/09

**EMENTA: ICMS. 1.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Infração reconhecida. **b)** VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. A correção de inconsistências na fase de informação fiscal implicou na redução dos valores relativos aos dois exercícios, passando a prevalecer, no caso do exercício de 2005, as omissões de saídas em relação às omissões de entradas. Infração parcialmente subsistente. Indeferido o pedido de redução da multa e não apreciada a arguição de inconstitucionalidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 29/09/2008, foi constituído crédito tributário representando o ICMS no valor de R\$58.535,35, acrescido da multa de 70%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS relativo à 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, no exercício de 2003, exigindo o imposto no valor de R\$383,68. Consta que tendo em vista que nesse exercício o contribuinte se encontrava cadastrado como EPP, foi concedido o crédito de 8%, conforme determina o RICMS/97;

02 – deixou de recolher o 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 – 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 tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos exercícios de 2004 e 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$58.151,67. Consta que tendo em vista que no exercício de 2004 o contribuinte se encontrava cadastrado como EPP, foi concedido o crédito de 8%, conforme determina o RICMS/97.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação ao lançamento tributário às fls. 82 a 90, quando solicitou expressamente que as notificações/intimações pertinentes

ao presente processo sejam encaminhadas ao subscritor da peça defensiva, com escritório na Rua Edístio Pondé, nº. 353, Ed. Empresarial Tancredo Neves, Conj. 903 – Costa Azul – Salvador-BA.

Aduz que tendo em vista que se refere a contribuinte sério e cumpridor de suas obrigações fiscais, reconheceu a procedência do item 01 do Auto de Infração, uma vez que no exercício da suas atividades pauta-se na defesa dos seus direitos e na observância das normas legais e, por entender pertinente a referida infração, efetuou o pagamento do valor correspondente, conforme comprovante que diz ter anexado.

Alega que a multa de 70% sugerida pela autuante não pode prosperar, uma vez que o dispositivo legal que autoriza a sua aplicação deixa patente a intenção do legislador estadual de punir o sonegador, aquele que dolosamente busca lesar ao fisco, hipótese que não se refere ao caso presente. Destaca que, apesar do amparo legal, a multa aplicada evidencia-se confiscatória, de acordo com o entendimento dos diversos tribunais pátrios, inclusive da Corte Máxima de Justiça.

Deste modo, torna-se descabido o argumento de que multa é multa e imposto é imposto, princípio não aplicável na presente situação, uma vez que a função da multa não é confiscar o patrimônio do contribuinte, e sim apená-lo pelo não cumprimento de obrigação tributária.

Realça que a administração deve observar os princípios norteadores, sejam eles da administração pública, sejam princípios constitucionais tributários, e no caso da lide a ação fiscalizadora desrespeitou o princípio inserido no art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, apresenta os ensinamentos proferidos por Sacha Calmon Navarro Coelho, na obra “Manual de Direito Tributário” e por Bernardo Ribeiro de Moraes, no “Compêndio de Direito Tributário”.

Alega que é corolário da vedação de tributo com efeito confiscatório a vedação da multa com idêntico efeito, desde quando os princípios estabelecem um padrão, e no caso específico do princípio constitucional da vedação ao confisco o padrão estabelecido é o impedimento à absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, uma vez que o poder de tributar deve ser compatível com o de conservar e não de destruir.

Tendo em vista que o Estado utiliza-se da multa não com o intuito de inibir o inadimplemento da obrigação tributária, porém objetivando absorver a propriedade particular, desrespeita outros dois princípios norteadores da administração pública: o da razoabilidade e o da proporcionalidade. Enfatiza que não é razoável nem proporcional uma autuação exclusiva de multa regulamentar, sendo esta no percentual de 70% sobre o valor do crédito tributário, principalmente quando o contribuinte não praticou nenhum ato de sonegação fiscal ou tentou, dolosa ou culposamente, lesar o fisco estadual.

Realça que a jurisprudência pátria tem se manifestado contrária às multas confiscatórias, a exemplo dos julgados relativos aos processos de nº.s REO 90.01.16560-5/MG e AC 1999.01.00.069923-6/DF, cujas ementas transcreveu. Entende restar demonstrado que o ordenamento jurídico não acata a aplicação de multas como a utilizada no caso em exame, multa confiscatória com o claro intuito de absorver o patrimônio do autuado, devendo, assim, a multa aplicada ser reduzida para o percentual de 30%, consoante o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Tratando sobre a infração 02, afirma que essa imposição não pode prosperar, porque decorreu de equívoco incorrido pela autuante, pois conforme comprovam os documentos ora anexados, a agente do fisco não efetuou corretamente a contagem do seu estoque.

Visando demonstrar o grave equívoco, traz aos autos o seu “Demonstrativo de Estoque” referente ao ano de 2004, totalmente divergente daquele elaborado na ação fiscal, bem como as notas fiscais de entrada referentes ao período autuado, notas fiscais estas que não foram lançadas pela fiscal quando efetuou o controle para o Demonstrativo de Estoque.

Ressalta que no Demonstrativo de Estoque elaborado pela fiscalização, referente a 2004, foram apontadas, no item “bermuda/short”, 401 peças e no item “camisa/blusa”, 482 peças que

supostamente deram entrada no estabelecimento sem as respectivas notas fiscais. Realça que o equívoco existente no levantamento fiscal está patente no demonstrativo que anexa à defesa, juntamente com as cópias das notas fiscais de entrada (fls. 101 a 121). Assim, no item “bermuda/short”, o autuado encontrou 257 peças, enquanto que no item “camisa/blusa”, encontrou apenas 122 peças desacompanhadas de notas fiscais de entrada.

Destaca que a exigência concernente ao exercício de 2004, decorreu da ausência de lançamento, pela autuante, das notas fiscais de entrada referentes às mercadorias “bermuda/short” e “camisa/blusa”, equívoco agora desfeito com a apresentação do Demonstrativo de Estoque e duas cópias dos documentos fiscais de entrada das referidas mercadorias.

Quanto ao levantamento relativo ao exercício de 2005, também se registrou erro que deu causa à indevida lavratura da infração 02. No item “bermuda/short”, a fiscal encontrou 6.221 peças que deram entrada no estabelecimento desacompanhadas de notas fiscais, e 0 (zero) com saída sem nota fiscal. O autuado, por outro lado, demonstra que nesse exercício não houve sequer uma única bermuda ou short que tenha ingressado no estabelecimento desacompanhado da respectiva nota fiscal, como também demonstra, que houve a saída de 29 peças sem a emissão da nota fiscal de saída, conforme demonstrativo e cópia das notas fiscais de entrada anexados.

No que diz respeito ao item “calça” verifica-se, com base no demonstrativo elaborado pelo contribuinte e nas notas fiscais, que também houve erro no lançamento efetuado pela autuante, que talvez em decorrência de erro de digitação, efetuou a contagem de forma correta, entretanto fez o lançamento incorreto, porquanto consignou em seu demonstrativo que houve a entrada de 08 calças desacompanhadas de notas fiscais e 0 (zero) saída sem notas fiscais, quando o correto seria lançar 0 (zero) entrada de calça sem nota fiscal e 08 saídas sem a emissão de notas fiscais.

Por fim, quanto aos itens “camisa” e “mochila”, a autuante também incorreu em equívoco, conforme se verifica no demonstrativo elaborado pelo impugnante, assim como na cópia do livro Registro de Inventário. A documentação atinente a esse exercício foi acostada às fls. 122 a 152.

Assim, com base nos elementos caracterizadores dos equívocos ocorridos na lavratura da infração 02, entende ser esse item improcedente. Diante do exposto, requer que o item 02 do Auto de Infração seja julgado improcedente, em conformidade com os argumentos apresentados.

Na remota hipótese dos itens defendidos serem julgados procedentes ou parcialmente procedentes, solicita que a multa de 70% seja reduzida para o percentual de 30%, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, protesta e requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada de documentos em prova e contra-prova.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 159/160, salientando que os elementos trazidos pela defesa comprovam que assiste razão ao impugnante, tendo em vista que realmente uma nota fiscal não tinha sido incluída no levantamento, porque se encontrava com o código incorreto, assim como outras notas fiscais cujas mercadorias se encontravam descritas com nomenclaturas diferentes das usuais, no que se refere aos produtos “bermuda”, “camisa”, “calça” e “mochila”.

Afirma que após análise e contagem das notas fiscais apresentadas, conferiu as planilhas juntadas pelo autuado (fls. 100-B a 131), constatando que estão corretas, uma vez que foram elaboradas com base na inclusão das notas fiscais, resultando na alteração dos valores e quantidades referentes a alguns dos produtos selecionados, modificando, consequentemente, os valores finais da base de cálculo e do ICMS devido.

Em seguida, apresenta os novos valores do débito relativo à infração 02 a ser exigido do autuado, observando que fora concedido o crédito presumido de 8% em referência ao exercício de 2004, quando o contribuinte se encontrava enquadrado como empresa de pequeno porte:

OCORRÊNCIA	BASE DE CÁLCULO	ICMS APURADO	CRÉDITO DE 8%	VALOR DEVIDO
2004	7.011,88	1.192,02	560,95	631,06
2005	5.629,14	956,95	-	956,95
TOTAL				1.588,01

Consta Termo de Intimação à fl. 161, quando o autuado foi cientificado a respeito da informação fiscal, ao tempo em que lhe foi concedido o prazo de 10 (dez) dias para se pronunciar, entretanto não consta dos autos nenhuma manifestação a respeito.

De acordo com extrato do SIGST/SEFAZ (fls. 163 a 165), o sujeito passivo efetuou o pagamento parcial do débito.

#### VOTO

Observo que o autuado solicitou que as notificações pertinentes ao presente processo sejam encaminhadas ao subscritor da peça defensiva, com escritório à Rua Edístio Pondé, nº. 353, Ed. Empresarial Tancredo Neves, Conj. 903 – Costa Azul – Salvador-BA. Ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido. Saliento, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

No que se refere à insurgência do autuado quanto ao percentual da multa aplicada, ressalto que nos termos do art. 167 do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores deste Conselho a declaração de inconstitucionalidade. Quanto à afirmação de que a multa é exorbitante, constituindo-se em confisco e de que contraria os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade, esclareço que a multa sugerida se adequa perfeitamente ao presente caso, estando prevista no art. 42, inciso III da Lei nº. 7.014/96, sendo, portanto, legal. Além disso, considerando que a exigência fiscal constante da autuação está fundamentada em expressa disposição legal, não vislumbro qualquer violação aos princípios mencionados, não existindo tampouco o enriquecimento ilícito por parte do erário estadual.

Assim, rejeito o pedido de redução da multa, pois a penalidade indicada tem previsão legal e esta instância administrativa não tem alçada para apreciar tal pedido, quando se refere a multa decorrente de obrigação principal, competência esta exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante os artigos 159 e 169, § 1º do RPAF/BA.

No mérito, verifico que no Auto de Infração em lide foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de duas irregularidades, dentre as quais o autuado reconheceu expressamente a infração 01, que decorreu da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, tendo, inclusive, efetuado o pagamento do débito correspondente. Ressalto que a exigência fiscal constante da referida infração está devidamente fundamentada em expressa disposição legal, estando embasada no RICMS/97 e na Lei nº. 7.014/96, além de se encontrar embasada nos demonstrativos correspondentes. Portanto, a infração 01 fica mantida integralmente.

Na infração 02 a acusação correspondeu à falta de recolhimento do ICMS em decorrência da constatação da existência de omissões tanto de saídas como de entradas 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 ao deixar de contabilizar as entradas, o contribuinte efetuara os

pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente.

Verifico que os resultados da auditoria de estoques levada a efeito pela autuante implicaram, em relação aos exercícios de 2004 e de 2005, em omissões de saídas e de entradas de mercadorias tributáveis. Ressalto que nessa situação deve prevalecer tão somente a exigência correspondente ao valor monetário mais representativo.

Constato que tendo em vista os elementos disponibilizados pelo impugnante, quais sejam notas fiscais de entrada, demonstrativos e páginas do livro Registro de Entradas, a autuante acatou os argumentos defensivos, o que resultou na modificação dos resultados correspondentes aos dois exercícios autuados.

No que se refere ao exercício de 2004, constato da análise dos demonstrativos fiscais às fls. 07 e 27 a 35, bem como das respectivas notas fiscais, que as modificações implementadas pela autuante na informação fiscal indicaram que no caso do item “bermuda/short”, ocorreu uma omissão de entradas de 257 peças e não de 401 unidades; enquanto isso, no item “camisa/blusa”, a omissão de entradas teria sido de 122 unidades e não de 482.

Verifico que a redução da quantidade de peças omitidas no total de 144 unidades do primeiro item (401-257) correspondeu aos seguintes equívocos constatados nos demonstrativos elaborados pela fiscalização: na Nota Fiscal nº. 75.756 (fls. 109/110) constam 209 peças, enquanto foram lançadas apenas 166, gerando a diferença de 43 peças; a Nota Fiscal nº. 26.308 (fl. 112) se refere a 50 unidades e não a seis peças, implicando na diferença de 44 unidades; já as Notas Fiscais de nº.s 31.935 e 324.489 (fls. 113 e 116), referentes respectivamente a 36 e a 21 peças não constam do levantamento fiscal. Assim, a diferença de 144 peças decorreu dessas inconsistências (43+44+36+21). Concorro integralmente com essas modificações, pois se encontram de acordo com os elementos probantes acostados aos autos.

Quanto à redução em 360 unidades do segundo item (482-122), discordo parcialmente da conclusão apresentada pela autuante, conforme passo a demonstrar: as Notas Fiscais de nº.s 75.756 (fls. 109/110), 31.935 (fl. 113) e 90.224 (fl. 114), que correspondem, respectivamente, a 15, 30 e 81 unidades, não foram consignadas nos demonstrativos fiscais, enquanto que a Nota Fiscal nº. 9.350 (fl. 117) se refere a 513 peças e não a 315 (diferença de 198 peças); por outro lado, as 36 peças verificadas na Nota Fiscal nº. 75.757 (fl. 111) se encontram perfeitamente lançadas no demonstrativo à fl. 32. Deste modo, as quantidades originalmente consignadas a mais nos demonstrativos representam o total de 324 peças (15+30+81+198) e não a 360.

Isto significa que na realidade foram omitidas 158 peças e não 122, resultando na modificação da base de cálculo desse exercício para o montante de R\$7.313,20, que representa o ICMS a ser exigido no valor de R\$658,19, já deduzido o crédito presumido de 8%, em razão da condição do contribuinte de empresa de pequeno porte. Ressalto que estes resultados estão em conformidade com o demonstrativo de fl. 100-B, uma vez que todos os itens ficaram mantidos, acrescentando-se à base de cálculo tão somente o valor de R\$301,32, correspondente às 36 camisas, cujo valor unitário é de R\$8,37.

No caso das alterações efetivadas no levantamento relativo ao exercício de 2005, após analisar os demonstrativos elaborados pela autuante, bem como os demonstrativos, as notas fiscais e as folhas do livro Registro de Entradas disponibilizados pelo impugnante, verifico que a autuante agiu com acerto ao promover as modificações, que, inclusive, resultaram em uma inversão da ocorrência de maior valor monetário, desde quando a omissão que passou a representar o maior valor foi aquela relativa às saídas de mercadorias. Nesta situação, conforme determina o § 1º do art. 60 do RICMS/97, deve prevalecer tão somente a exigência que tenha maior expressão monetária, presumindo-se que a outra omissão se encontra nela compreendida.

Passo em seguida, a detalhar as modificações ocorridas, que se resumiram aos seguintes itens:

1) bermuda/short: através da Nota Fiscal nº. 0114 (fl. 127) ocorreu a entrada de 6.250 unidades da mercadoria no estabelecimento, documento esse não arrolado pela autuante em seu demonstrativo. Como a princípio ocorreria uma omissão de entradas de 6.221 peças, na realidade a omissão passou a ser de saídas de 29 unidades;

2) calça: a apontada omissão de entradas de 08 peças decorreu de equívoco nos cálculos efetuados pela autuante no demonstrativo de fl. 08, pois em verdade a omissão que ocorreu foi de saídas, na mesma quantidade;

3) camisa: as Notas Fiscais de nº.s 0114 (fl. 127), 15.395 (fls. 148/149) e 471 (fl. 150), totalizam 994 peças (530+416+48), sendo que as duas primeiras não foram relacionadas nos demonstrativos de entradas elaborados pela autuante, enquanto que a terceira foi indicada como se referindo a mochilas, o que implicou na alteração de ocorrência da omissão de entradas de 960 unidades para uma omissão de saídas de 34 camisas;

4) mochila: a Nota Fiscal nº. 471 (fl. 150), conforme explicitado acima, que se refere a 48 camisas foi lançada como se acobertasse essa quantidade de mochilas, significando que a omissão de saídas que inicialmente era de 52 peças, passou a representar a quantidade de quatro mochilas.

Em decorrência das alterações acima delineadas, os números indicados no demonstrativo de fl. 08, que apontavam uma omissão de entradas de mercadorias no valor de R\$335.958,55 e uma omissão de saídas de R\$5.054,32, passou a representar uma omissão de entradas de R\$212,28, enquanto que as mercadorias cujas saídas foram omitidas passaram a representar o montante de R\$5.629,14, cifra esta que passou a representar o maior valor monetário. Estes novos dados se encontram no demonstrativo acostado à fl. 131.

Assim, tendo em vista que como resultado da revisão implementada, foi identificada uma omissão de saídas de mercadorias em valor superior àquele concernente à omissão de entradas, resta caracterizada a exigência do ICMS no valor de R\$956,95, em relação ao exercício de 2005. Somando esse montante ao valor apurado referente ao exercício de 2004, a infração 02 resta parcialmente mantida, no valor de R\$1.615,14.

Constato que na peça impugnatória, o contribuinte se insurgiu contra os resultados do levantamento de uma maneira geral, isto é, atacou tanto o lançamento concernente à omissão de entradas como à omissão de saídas de mercadorias. Assim, trouxe argumentos contestando as exigências fiscais. Ademais, constato que o contribuinte tomou ciência do resultado da revisão implementada pela autuante, porém não se manifestou a respeito. Estes fatos indicam que restou atendida a determinação no sentido de que o sujeito passivo fosse cientificado quanto à mudança do resultado em decorrência de revisão em procedimento concernente a auditoria de estoques.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, restando mantida integralmente a infração 01 e de forma parcial a infração 02, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 207158.0012/08-5, lavrado contra **WAVE SIDE CONFECÇÕES ESPORTIVAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.998,82**, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR