

A. I. N° - **- 206936.0001/09-0**
AUTUADO - ELEVADORES OTIS LTDA.
AUTUANTE - FRANCISCO BENJAMIN DE SOUZA MUNIZ
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 01/12/2009

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0364-03/09

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS EM DOIS EXERCÍCIOS (2005 E 2006). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE AS DIFERENÇAS DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. **a)** DIFERENÇA DE SAÍDAS SUPERIOR À DIFERENÇA DE ENTRADAS. **b)** DIFERENÇA DE ENTRADAS SUPERIOR À DIFERENÇA DE SAÍDAS. Alegadas, sem prova, falhas do sistema de escrituração da empresa. Mantidos os lançamentos. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO, NA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, TENDO, PORÉM, AS SAÍDAS SIDO TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa por descumprimento de obrigação acessória equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei nº 7.014/96. Não acatadas as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade. Mantido o lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/3/09, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas [sic], fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2006), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.794,29, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento de ICMS, constatada ante a existência 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 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 [fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2005)], sendo lançado imposto no valor de R\$ 2.147,51, com multa de 70%;

3. falta de recolhimento de ICMS a título de “antecipação parcial”, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, sendo aplicada multa de 60% sobre o valor que deveria ter sido pago antecipadamente - multa de R\$ 287.367,30.

O contribuinte defendeu-se negando que tivesse havido omissões de entradas ou de saídas de mercadorias, pois as diferenças apuradas pela fiscalização decorrem de falhas no sistema operacional da empresa. Explica que possui um sistema de escrituração contábil e fiscal que harmoniza e interliga lançamentos contábeis nos livros de entradas e saídas de mercadorias com o livro de inventário de estoques, de modo que, ao ser adquirida uma mercadoria, automaticamente o sistema reconhece sua entrada no livro de entradas e também no livro de inventário, e ao vendê-la a Nota Fiscal é registrada no livro de saídas e no mesmo ato a mercadoria é baixada no inventário, porém em certas ocasiões ocorrem falhas no sistema, e transações de entrada e saída são registradas em um controle de entradas e saídas mas não são automaticamente registradas no inventário.

No que concerne à multa pelo não recolhimento antecipado do imposto, alega que tal multa não tem supedâneo legal nem constitucional.

Argumenta que é inconstitucional e ilegal o recolhimento antecipado do ICMS, bem como a multa de 60% sobre o seu valor.

Questiona a exigência do imposto quando da aquisição de mercadorias de outros Estados, no momento em que a mercadoria adentra no território baiano, relativo à “diferença de alíquotas”, independentemente da consumação da operação posterior. Menciona uma consulta nesse sentido ao fisco baiano, e frisa que o art. 352-A do RICMS é inconstitucional e também ilegal, pois institui hipótese de consumação do fato gerador do ICMS que não foi contemplada pelo art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, que é o diploma competente, à luz da Constituição, para disciplinar o momento da ocorrência do fato gerador do imposto em todo o território nacional. Sustenta que o Regulamento do imposto inovou, extrapolou os limites de sua competência impositiva para dispor sobre matéria que não compete a si, mas a outro diploma. Frisa que, de acordo com o art. 146, III, “a”, da Constituição, cabe apenas à lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário relativamente ao ICMS, inclusive a definição do momento em que de consuma o fato gerador do imposto. Adverte que não se alegue que o regime de recolhimento antecipado do ICMS teria como fundamento de validade o art. 150, § 7º, da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93, que instituiu a chamada “substituição tributária para frente”, pois neste caso não se trata de substituto ou responsável tributário no tocante ao dever de recolhimento de imposto devido pelo contribuinte, haja vista que o mecanismo de substituição tributária para frente é mecanismo de viabilização e praticidade de arrecadação tributária, bem como de combate à evasão fiscal, pelo qual a arrecadação de tributos que seria realizada a cada etapa da cadeia produtiva e do ciclo econômico da mercadoria (regime plurifásico) passa a ocorrer no início da cadeia, onde o imposto que seria devido em todas as etapas até o consumidor final passa a ser exigível logo no início, de uma só vez, mediante a adoção de fatos geradores e bases presumidas (regime monofásico). Cita doutrina.

Considera que o art. 352-A do RICMS fere o art. 37, I, da Lei Complementar nº 101/00, pois o mecanismo de recolhimento do ICMS por antecipação elaborado pelo Estado da Bahia não lhe traz rendimentos que possam ser considerados como receitas públicas para fins de execução e cumprimento de metas orçamentárias, havendo tais antecipações que ser consideradas como meras operações de crédito sujeitas à restituição ao seu credor, e além disso aquele dispositivo da lei complementar veda a captação de tributos em regime de antecipação em hipótese diversa daquela descrita no § 7º do art. 150 da Constituição, que cuida da substituição tributária para frente. Transcreve trecho do voto do ministro Marco Aurélio, do STF, nos autos do acórdão proferido na ADIN 3.426-0-BA, na parte em que é dito que a tributação antecipada pelo ICMS inibe

de forma inconstitucional a aquisição de mercadorias provenientes de outros Estados da Federação.

Passa em seguida a questionar a multa de 60%, que reputa inconstitucional, por ofensa ao princípio da proporcionalidade. Argumenta que, mesmo admitindo-se como juridicamente válida a antecipação do tributo, a empresa não causou dano algum ao erário, uma vez que o imposto relativo às operações de outros Estados foi completamente recolhido quando das operações de venda das mercadorias, conforme reconheceu a própria fiscalização na descrição do fato. Aduz que não houve nenhuma fraude ou simulação com o intuito de lesar o erário estadual. Argumenta que não existe proporcionalidade entre a gravidade da infração, cuja existência nega, e a intensidade da multa combinada, e considera que esse descompasso representa séria ameaça aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Cita doutrina e jurisprudência.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo. Juntou documentos. Protesta pela juntada de outras provas.

O fiscal autuante prestou informação observando que a defesa reconhece que em certas ocasiões ocorrem falhas do sistema [itens 1º e 2º]. Frisa que tanto a omissão de entradas de mercadorias do exercício de 2005 quanto a omissão de saídas do exercício de 2006 foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, que a seu ver constitui o mais justo critério fiscal. Considera insubstancial a justificativa do contribuinte, haja vista o porte econômico e organizacional da empresa.

Quanto à multa [item 3º], o fiscal observa que os valores do levantamento fiscal não foram questionados pelo contribuinte, admitindo-se por isso sua concordância quanto à veracidade dos dados apresentados, tendo em vista que a defesa apenas questiona os aspectos atinentes à inconstitucionalidade e legalidade do recolhimento antecipado do imposto e à multa reputada como abusiva. Quanto ao primeiro aspecto diz que a discussão não é de sua alçada, e quanto ao segundo, que a multa ocorreu em virtude de o autuado não haver pago a antecipação parcial do ICMS no momento devido, muito embora tenha quitado o tributo posteriormente, quando da apuração da conta corrente do ICMS, ao tributar as saídas posteriores. Toma por fundamento o art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96, concluindo que é cabível a multa estabelecida pela alínea “d” do inciso II, de 60%, que considera legal e não abusiva.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Este Auto de Infração é composto de 3 lançamentos. Os lançamentos dos itens 1º e 2º dizem respeito à falta de recolhimento de ICMS, tendo os fatos sido apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios de 2005 e 2006. O item 3º refere-se a uma multa em virtude da falta de pagamento da chamada “antecipação parcial”, tendo as operações de saídas subsequentes sido tributadas normalmente.

Com relação aos dois primeiros, o autuado defendeu-se alegando vagamente a existência de falhas do seu sistema de escrituração. Não provou isso. Mantenho os lançamentos dos itens 1º e 2º.

Quanto à multa do item 3º, a defesa não questiona os cálculos do lançamento, limitando-se a impugnar a constitucionalidade da instituição da chamada “antecipação parcial” e sua legalidade, bem como da multa, que segundo a defesa seria inconstitucional por ofensa ao princípio da proporcionalidade.

As considerações jurídicas formuladas pela defesa são respeitáveis sob todos os aspectos. No entanto, não é adequado discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto, haja vista que este órgão não tem competência para apreciar tais aspectos. A multa em comento tem previsão expressa na lei estadual que instituiu o ICMS – art. 42, § 1º, da

Lei nº 7.014/96. Transponho, por isso, as objeções da defesa quanto à constitucionalidade da multa aplicada, e passo ao exame dos aspectos fáticos da questão.

Consta no Auto que o contribuinte deixou de recolher ICMS a título de “antecipação parcial”, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, tendo as saídas posteriores sido tributadas normalmente. Ao prestar a informação, o fiscal autuante reiterou: a multa foi aplicada em virtude de o autuado não haver pago a antecipação parcial do ICMS no momento devido, muito embora tenha quitado o tributo posteriormente, quando da apuração da conta corrente do ICMS, ao tributar as saídas posteriores.

Esses fatos constituem requisitos para aplicação da multa estipulada. Uma vez afirmado pela fiscalização que houve a tributação regular nas operações subsequentes, relativamente a mercadorias cujo imposto deveria ter sido antecipado, o que foi admitido pelo autuado, fica o contribuinte sujeito à multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Mantenho a multa do item 3º.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206936.0001/09-0**, lavrado contra **ELEVADORES OTIS LTDA.**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 3.941,80**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos e acréscimos legais. Além da multa de **R\$ 287.367,30**, prevista no art. 42, II, “d”, e § 1º, da supracitada lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA