

PROCESSO - A. I. Nº 140844.0007/07-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO ZENEL LTDA. (MADEREIRA ZENEL)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0405-01/09
ORIGEM - INFRAZ SERRINHA
INTERNET - 30/11/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0381-12/10

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomado-se por base a diferença de maior expressão monetária, as saídas. Refeitos, mediante diligência, os cálculos da autuação, remanescendo diferença de saídas. Reduzido o valor exigido. Infração parcialmente subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nulidade da autuação em decorrência de a exigência fiscal não ter sido realizada em conformidade com as determinações da Portaria nº 445/98. Infração nula. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVADO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida nos autos do presente PAF que julgou parcialmente procedente a exigência fiscal.

O lançamento de ofício foi lavrado em 21/12/2007, para exigir o ICMS no valor de R\$46.149,07, em decorrência de 04 infrações, entretanto, apenas as infrações 1 e 3, elencadas abaixo, são objeto do presente Recurso:

***Infração 01:** Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente 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 - no exercício de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$45.599,02, acrescido da multa de 70%;*

***Infração 03:** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 37,26, acrescido da multa de 60%;*

Da compulsão dos autos, o ilustre Relator da Decisão recorrida vota pela parcial subsistência da infração 1, mantém as infrações 2 e 4, não atacadas pelo contribuinte, e entende nula a infração 3, conforme transcrição textual abaixo:

“A princípio, verifico que das 04 (quatro) infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, este impugna apenas a infração 01, que diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais decorrente falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis - no exercício de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$45.599,02, acrescido da multa de 70%;

Created with

A referida infração foi constatada pela diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas tributáveis -, em obediência aos ditames da Portaria 445/98, arts. 12, 13, II, sendo a Auditoria de Estoques realizada pelo autuante com base no sistema SAFA, conforme arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte à SEFAZ.

Observo que na peça defensiva o contribuinte apontou à existência de erros no levantamento, sustentando que todas as diferenças apuradas pelo autuante têm origem na elaboração de seus demonstrativos, pois foram geradas em função de o montante das saídas de cada mercadoria auditada, apresentar diferenças fora da realidade, a exemplo de produto código 1219-0, Madeira Serrada, a quantidade de saída com nota fiscal é de 107,19, enquanto o autuante apurou apenas 58,59; Cola Cascorez, código 173-5, quantidade vendida 192, apurada pelo autuante apenas 12; Compensado copioba 10mm, código 185-6, saídas 205, apurado pelo autuante apenas 45; Compensado 15mm, código 186-2 saídas 278, apurada pelo autuante apenas 157; Esquadria Madeira Gonçalo, código 2945-3, saídas 53,50, apurada pelo autuante apenas 12; Madeira Angelin código 304-1, saídas 193,40, apurada apenas 98,74; Madeira serrada Angico, código 3162-9, saídas 55,37, apurada apenas 23,55.

Afirmou ainda o defendente que o preço médio de alguns produtos foi apontado pelo autuante até 500% (quinhentos por cento) do valor real. Exemplifica com o produto Madeira Serrada, código 1219-0, cujo preço médio é de R\$ 142,00, tendo o autuante encontrado um preço médio de R\$ 916,94; Cola cascorez, usada também para colar papel, de R\$ 4,21 para R\$ 85,56; folha de compensado código 185-6 de R\$ 13,93 foi para R\$ 171,05; esquadria de Madeira Gonçalo, código 1945-3 de R\$ 41,50 foi para R\$ 317,01.

Tendo constatado que os elementos trazidos pelo impugnante, por amostragem, efetivamente comprovavam as suas alegações, a 1^a JJF, após discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência à INFRAZ/SERRINHA, a fim de que o autuado fosse intimado para comprovar as suas alegações em sua totalidade, mediante apresentação de documentos fiscais – livros e notas fiscais -, correspondentes a cada operação realizada, conforme suscitado na peça de defesa, inclusive, elaborando demonstrativo contendo todos os itens de mercadorias impugnados. Foi solicitado ainda que, caso o autuado atendesse a intimação, o diligente deveria conferir o demonstrativo apresentado, e, se fosse o caso, elaborar novo demonstrativo relativo aos itens não comprovados.

O contribuinte atendeu a intimação, apresentando demonstrativos quantitativos do estoque de cada produto auditado, para fazer prova da inexistência das diferenças apontadas na autuação, fato acatado pelo autuante, que elaborou novos demonstrativos, corrigindo as quantidades dos estoques, inicial e final, do período auditado, com base no Registro de Inventário, em relação aos itens que apresentaram omissões de entradas e omissões de saídas.

Ocorreu que, o autuado ao tomar ciência do resultado da diligência apresentado pelo autuante, se insurgiu contra as omissões apontadas, sustentando que ainda existiam erros nos demonstrativos, sobretudo no preço médio dos produtos auditados, conforme demonstrativo detalhado que elaborou, cujo conhecimento foi dado ao autuante, contudo, sem qualquer contestação por parte do agente do Fisco.

A 1^a Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar sobre os elementos de prova trazidos pelo impugnante, novamente converteu o processo em diligência à INFRAZ/SERRINHA, a fim de que fosse designado Auditor Fiscal estranho ao feito para verificar e informar se procediam as alegações defensivas, elaborando novo demonstrativo, se fosse o caso, com as correções e ajustes.

O Auditor Fiscal designado para cumprir a diligência, apresentou um elucidativo trabalho revisional do levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante, tendo efetuado as correções e ajustes indispensáveis para a solução da lide.

Assim é que, de forma acertada registrou que o levantamento realizado pelo autuante foi feito com base unicamente nos dados constantes e informados através dos arquivos magnéticos do autuado, contudo, que o sistema SAFA possibilita ao preposto fiscal ajustar os dados nos arquivos magnéticos, quando no decorrer ou mesmo no final da execução de uma ação fiscal forem constatadas divergências entre os valores e as quantidades informados e os devidamente escriturados nos livros fiscais próprios do contribuinte.

Correto também o registro feito pelo diligente revisor de que o valor total das omissões de saídas de mercadorias foi alterado para maior na informação fiscal prestada pelo autuante, passando de R\$ 335.407,96 para R\$ 597.884,27, conforme Demonstrativos de Cálculo das Omissões (fls. 103 e 264, do PAF), o que não poderia ser feito na diligência ou informação fiscal, cabendo a exclusão dos novos itens de mercadorias incluídos pelo autuante, conforme procedido na revisão fiscal.

Certamente, havendo agravamento da infração, a diferença apurada somente poderá ser exigida mediante novo procedimento fiscal, conforme estabelece o art. 156 do RPAF/99. Ou seja, no presente caso, o valor exigido não pode ultrapassar o valor do imposto originalmente apurado e apontado na 1 com base de cálculo de R\$ 268.229,55.

Noto que o agravamento da infração ocorreu em decorrência de ter o autuante novos itens de mercadorias no levantamento quantitativo de estoques.

Entendo também como justificável o critério utilizado pelo revisor para apuração do preço médio, no caso, a utilização dos últimos preços de vendas das mercadorias que constam das omissões de saídas, haja vista a impossibilidade de apuração com base no preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria foi comercializada no período fiscalizado, conforme a Portaria n. 445/98, haja vista que no demonstrativo do autuante alguns itens de mercadorias vendidas estão bem acima da realidade e no demonstrativo apresentado pelo autuado os valores são bastante divergentes e muito aquém daqueles praticados no mercado e pelo próprio contribuinte.

Diante do exposto, a infração 01 é parcialmente subsistente, passando o débito de ICMS no valor originalmente apontado no Auto de Infração de R\$ 45.599,02 para R\$ 20.103,08, conforme o resultado da revisão fiscal.

No respeitante às infrações 02, 03 e 04, observo que o autuado não apresenta qualquer impugnação, significando dizer que são verídicas as acusações, conforme estabelece o art. 142 do RPAF/99.

Observo, contudo, que relativamente à infração 03, a metodologia adotada pelo autuante está em desconformidade com a legislação do ICMS, especialmente a Portaria n. 445/98, haja vista que a exigência diz respeito à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, havendo o registro que foi apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Isto porque, nos termos do art. 10, I, "a", 1,2,"b" da referida Portaria, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento, do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, como também do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzido do crédito fiscal correspondente ao imposto exigido por responsabilidade solidária.

Portanto, no presente caso, caberia a exigência também do imposto devido por solidariedade, inclusive, com a imposição da multa prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo no percentual de 70%.

Ora, ao exigir o apenas o imposto devido por antecipação deixou o autuante de atender a determinação normativa, inclusive, deduzindo do valor apurado um crédito fiscal não legitimado, haja vista que não exigido por responsabilidade solidária.

Assim sendo, considero nula esta infração, com fulcro no art. 18, IV, "a", do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, ao tempo em que recomendo a autoridade competente a renovação dos atos, a salvo de falhas, conforme determina o art. 21 do mesmo Diploma regulamentar retro referido.

Assim, a infração 01 é parcialmente subsistente, as infrações 02 e 04 subsistentes e a infração 03 nula.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração."

Diante da Decisão proferida, a 1^a JJF recorre, de ofício, 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 10/10/2000.

VOTO

O presente Recurso de Ofício interposto de ofício pelos julgadores da 1^a JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0405-01/09, que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em relação às infrações de 1 e 3, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA.

Inicialmente, passo a apreciar a infração 1 que, em suma síntese, exige ICMS em razão da omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, tudo apurado a partir de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, onde as saídas têm valor monetário de maior expressão quando comparado com o valor das entradas de mercadorias.

O contribuinte, em sede de defesa contesta o levantamento quantitativo da estoque e, diante das dúvidas suscitadas, a 1^a JJF converte o PAF em diligência para verificar se o levantamento inicial está correto, bem como, se, também, de alguns produtos, cuja diferença alegada pelo autuado alcança, em

O autuado acata as razões de defesa e elabora novo demonstrativo corrigindo as quantidades dos estoques iniciais e finais do período auditado, com base no Registro de Inventário, em relação aos itens que apresentaram omissões de entradas e omissões de saídas.

Ainda insatisfeito, o contribuinte retorna aos autos, insurgindo-se desta feita contra as omissões apontadas, aduzindo que ainda remanesciam erros no levantamento realizado, sobretudo no preço médio dos produtos auditados.

Diante do silêncio do autuante em relação ao pronunciamento do autuado, a 1^a Junta de Julgamento Fiscal converte o PAF em nova diligência, a cargo de fiscal estranho ao feito, para informar da procedência ou não do quanto alegado pelo contribuinte.

O fiscal revisor concluiu que havia erro nos levantamentos anteriores. Indica que, apesar de o levantamento ter sido realizado com base nos dados constantes e informados através dos arquivos magnéticos do autuado, o sistema SAFA, sempre que constatadas divergências entre os valores e as quantidades informados e os devidamente escriturados nos livros fiscais próprios do contribuinte, permite o ajuste dos dados nos arquivos magnéticos, durante ou ao cabo de uma ação fiscal.

Patente também restou o fato de que o valor total das omissões de saídas de mercadorias foi alterado para maior na informação fiscal prestada pelo autuante, conforme Demonstrativos de Cálculo das Omissões, fls. 103 e 264. Neste caso, em última análise, estamos diante do flagrante agravamento da infração.

Diante da constatação de que, efetivamente, alguns itens apresentam valores bem acima da realidade, e da impossibilidade de se determinar o preço médio das mercadorias, nas operações de saída, no último mês em que a mercadoria foi comercializada no período fiscalizado, a rigor da Portaria nº 445/98, o fiscal revisor fez uso dos últimos preços de vendas das mercadorias que constam das omissões de saídas.

Em razão das correções trazidas ao PAF pelas duas diligências realizadas com o fim de dirimir as dúvidas suscitadas pelo contribuinte, entendo absolutamente correta a Decisão da 1^a JJF que reduziu a exigência fiscal que, originalmente era de R\$ 45.599,02 para R\$20.103,08, com base nos novos levantamentos resultantes dos trabalhos dos fiscais autuante e revisor.

No tocante à infração 3, me alinho ao entendimento da 1^a JJF, quando assevera que “a metodologia adotada pelo autuante está em desconformidade com a legislação do ICMS, especialmente a Portaria n. 445/98”, tudo porque a exigência fiscal trata da falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, havendo o registro que foi apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

A Portaria nº 445/98, art 10, estabelece:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:

1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97 art 60 II “h”).

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento do imposto devido, que é de 70% (70%) da base de cálculo.

Created with

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, "d");

Da inteligência do dispositivo legal transscrito, entende o julgador de Primeira Instância que "... caberia a exigência também do imposto devido por solidariedade, inclusive, com a imposição da multa prevista para a falta de recolhimento tempestivo, em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo no percentual de 70%".

Não há como discordar do julgado de primo grau pela nulidade da infração em comento, haja vista que, acompanhando a tese elaborada pelo relator da Decisão recorrida, quando o autuante exigiu apenas o imposto devido por antecipação, a Norma foi infringida, pois, deduziu do valor apurado um crédito fiscal não legitimado, em razão de não haver exigido imposto por responsabilidade solidária.

Assim, por tudo o quanto exposto, acompanho o entendimento da 1^a JJF, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, para manter inalterada a Decisão de 1^a Instância.

Considerada nula a infração 3, e a rigor do art 21 do RPAF, mantendo a recomendação de repetição dos atos, avaliadas as possibilidades.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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 140844.0007/07-7, lavrado contra MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO ZENEL LTDA. (MADEREIRA ZENEL), devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$20.565,87, acrescido das multas de 50% sobre R\$462,79 e 70% sobre R\$20.103,08, previstas no art. 42, I, "b", 3, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00, prevista no art.42, XXII, do mesmo Diploma Legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05. Recomenda-se a repetição dos atos, avaliadas as suas possibilidades.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS