

A. I. N ° - 206844.0010/08-0
AUTUADO - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A
AUTUANTE - JOÃO LAURENTINO DE MAGALHÃES FILHO e ANDRES MIGUEL
ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 01.06.2010

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0119-02/10

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria já saiu sem tributação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações caracterizadas. Não se inclui na competência dos órgãos de julgamentos administrativos a declaração de inconstitucionalidade. Rejeitadas as preliminares de decadência e nulidades. Negados o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/12/2008, exige ICMS, no valor histórico de R\$388.814,25, decorrente de:

Infração 01 – 04.05.05 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$295.766,21, 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 realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, 2003.

Infração 02 – 04.05.09 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$93.048,04, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, ano 2003.

O autuado impugna o lançamento tributário de ofício, mediante advoga habilitado nos autos, fls. 149 a 188, alegando decadência em relação às operações entre janeiro e novembro de 2003, o direito de lançar do Fisco já não mais existia, por entender que como o auto foi lavrado em dezembro de 2003, em observância do preceito normativo conti somente poderia

Argumenta que se o recolhimento do tributo é mensal, e a periodicidade de escrituração do estoque é imediata – são registradas suas entradas automaticamente pelo controle de acesso **Mdriver** (aprovado pelo Estado da Bahia), na pior das hipóteses reflete-se como plenamente possível a verificação de eventuais equívocos a cada mês, requerendo a produção de prova pericial tendente a determinar se era possível ou não o controle imediato de eventuais diferenças no estoque pelo Fisco.

Ressaltar que, sendo o lançamento do ICMS feito por homologação, não se verifica aplicação do disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, norma, segundo Doutrina e Jurisprudência majoritárias, adequada aos tributos sujeitos ao lançamento direto ou de ofício, transcrevendo o caput do citado artigo, julgados de outros tribunais e jurisprudência.

Ressalta que não resta dúvida acerca de que, após 5 anos, ocorre a chamada homologação tácita, a qual elide a possibilidade de o Estado promover qualquer cobrança ou instaurar discussão acerca da relação tributária em questão, compete-nos apenas verificar os termos inicial e final do prazo em estudo.

Prosseguindo, argui nulidade, por falta de elementos que viabilizem a defesa e a correta verificação do *quantum debeatur* mês a mês, pois apontar apenas o último dia do exercício como data de ocorrência dos fatos geradores, sem maiores detalhes, o Fisco sonegou informações e cerceou as possibilidades de defesa da impugnante, entendendo que a discriminação das diferenças nota a nota (à luz das informações de estoque) e por período mensal é indispensável à análise fiscal, sua falta compromete o direito à ampla defesa, garantido pela Constituição da República e transcrevendo o Art. 2º do RPAF-BA – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (Decreto Estadual nº 7.629/99)

Frisa que o auto de infração deve ser feito em obediência às normas, cumprindo os requisitos legalmente estabelecidos. E o auto em ataque não preenche algumas exigências legais contidas no art. 39 do citado regulamento, como: IV - o **demonstrativo do débito tributário**, discriminando, em relação a cada fato: (...) b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a **demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido**; c) a **alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo**; (...) VI - outras ocorrências ou **informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal**;" (Grifos da defesa)

Aduz que não existência de razões fáticas que embasem a autuação, faltando-lhe o elemento a que se referem os arts. 28, §4º, II, e 41, II, do RPAF-BA, quais sejam, as provas necessárias à demonstração do fato argüido .

Em relação as multas aplicadas, assevera que não se coadunam com o melhor Direito, seja pelo percentual excessivo, seja pela ausência de demonstração de elemento subjetivo a dar-lhe azo.

Na infração 01, aplicação da multa de 70% prevista no artigo 42, inciso III, da Lei Estadual nº 7.014/96, da leitura da norma acima, se depreende que a demonstração da fraude é elemento essencial à aplicação da multa, o que não teria sido observado pela fiscalização

Já na infração 02, além do tributo, houve aplicação da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea 'd' da Lei Estadual nº 7.014/96, frisa que o problema relaciona-se apenas ao seu percentual excessivo, a que aludiremos a seguir.

Reitera que os Percentuais de 60% e 70% são excessivos, violando o do Princípio da Vedação ao Confisco e da Razoabilidade, citando doutrina, a Lei nº 9.784, de 29/01/99, diploma legal que institui normas gerais sobre processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e doutrina de outros tribunais.

Acrescenta que não foi observado o princípio constitucional

previsto no art. 5º, XLVI, que estabelece que a lei regulará a individualização da pena.

Ao final, requer seja declarado nulo o auto de infração, caso essa preliminar seja ultrapassada requer decadência das operações entre janeiro e novembro de 2003, a produção de prova documental complementar e diligência fiscal no estabelecimento autuado e reabertura do prazo de defesa após diligência.

Os auditores autuantes, fls. 200 a 204, ao prestarem a informação fiscal, dizem que é pacífico que o Exercício de 2003 poderia ter o lançamento constituído até 31/12/2008 e o foi no dia 23/12/2008, tendo o contribuinte tomado ciência no dia 29/12/2008, não havendo decadência como alegou o contribuinte.

Frisam que o lançamento foi efetuado nos prazos legais obedecendo o disposto no art. 173 Inc. I do CTN – Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66. A este respeito transcreveram as decisões RESP 198631/SP, RESP 223116/SP e 67094/SP, de 25/04/2000, de 26.08/2003, e de 03/08/2004, respectivamente, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça

Ressaltam que o impugnante em momento algum se ateve ao objeto do Auto de Infração, que foi a omissão de entradas no seu estoque, apurado nota a nota. Das Fls. 18 a 61 constam relacionadas todas as entradas. Das fls. 62 a 63 constam relacionadas todas as saídas ocorridas no exercício de 2003. Não ilidiu a Auditoria de Estoques 2003, relativamente a Entrada de mercadorias tributadas maior que a saídas. Ainda relativamente à Auditoria de Estoques de 2003, não ilidiu a Antecipação tributária (saída sem tributação).

Salientam que, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Dec. nº 7.629/1999, estabelece no Art. 123 que é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação. § 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez.

Ao finalizar, opina pela manutenção da autuação.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela para exigir imposto decorrente de 02 (duas) infrações, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício fechado de 2003.

Inicialmente, em relação a arguição defensiva pertinentes à inconstitucionalidade das multas aplicadas nos percentuais de 60% e 70% sob alegação de que são confiscatória e não são razoáveis, a mesma não podem ser apreciada por este colegiado, pois, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, a apreciação da inconstitucionalidade da legislação tributária estadual não se inclui na competência deste órgão julgador.

Preliminarmente, em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos no período 01/01/2003 a 31/12/2003, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessário a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o conseqüente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, o fisco teria até o dia 31/12/2008 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 23/12/2008 não se configurou a decadência.

Em sua defesa o sujeito passivo argui nulidade do lançamento de ofício, por entender que a infrações deveriam ser apuradas mês a mês e não anualmente como consta nos autos, fato que teria comprometido o direito à ampla defesa.

A alegação defensiva não pode ser acolhida ante a falta de suporte legal, pois o Art. 39, § 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal/BA e Art. 938, § 3º, do RICMS/BA, abaixo transcrito, estabelecem que não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado, procedimento adotado pela fiscalização:

RPAF/BA

Art. 39. O Auto de Infração conterà:

...

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

RICMS/BA

Art. 938. O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

§ 3º Sempre que for impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia do período fiscalizado.

O roteiro aplicado pela auditoria realizada no estabelecimento autuado foi o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias.

O referido roteiro constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período (anual em se tratando de exercício fechado ou por alguns meses ou dias em se tratando de exercício aberto, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

O Art. 2º, da Portaria 445/89, estabelece que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:

I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado;

II - o levantamento quantitativo em exercício aberto é efetuado quando o exercício financeiro da empresa ainda se encontra em curso ou quando não se disponha dos dados relativos ao estoque final, sendo necessário que o fisco efetue a contagem física das mercadorias existentes no estabelecimento na data escolhida.

No presente caso, o levantamento fiscal foi realizado nos exercício de 2003, sendo que a auditoria foi realizada em 2008. Portanto, somente poderia se trata de levantamento quantitativo em exercício fechado, uma vez que o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, não tendo pertinência a alegação defensiva de que a auditoria deveria ter sido realizada mês a mês, muito menos a cada entrada.

Devo ressaltar que o procedimento fiscal atendeu as determinações da Portaria 445/98, em relação as multas aplicadas, ao período da auditoria de estoque, a qual foi editada, com o fim específico, de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, inclusive, esclarecendo o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.

Ao aplicar o citado roteiro, os autuantes constatarem a existência de omissões de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurando o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infração 01) e na infração 02 apurou o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzindo a parcela do tributo calculada na infração anterior, a título de crédito fiscal, conforme previsto no art.10 da citada Portaria, abaixo transcrito, não cabendo relevância o enquadramento no Art. 13, II da mesmo ato normativo em relação a infração 01, consignado pelos autuantes no enquadramento do Auto de Infração. Tal fato, não muda o fulcro da autuação, uma vez que a base da infração 01 foi a omissão de entrada conforme os demonstrativo acostados autos pela fiscalização e entregues ao contribuinte de acordo com o recibo firmado à 09, ademais em nada prejudicou o direito de defesa do sujeito passivo.

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria em tributária:

*1 - 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 (art. 60, II, "b");

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);

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"); (grifei)

Ressalto que as infrações foram embasadas nos levantamentos fiscais acostados aos autos, com a indicação da alíquota, base de cálculo, imposto devido, demonstrando de forma analítica e sintética como foi aplicado o roteiro de Auditoria de Estoque, tendo o sujeito passivo recebido uma cópia, juntamente com a via do Auto de Infração e do Demonstrativo do Débito, inclusive com a indicação das multas aplicadas, tendo sido intimado do prazo de 30 dias para apresentar sua impugnação ou pagar o débito tributário.

Logo, afasto as preliminares de nulidades suscitadas pelo sujeito passivo, tendo em vista que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquene de nulidade o lançamento tributário de ofício ora em lide

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, "a", do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação a presente lide. Como já ressaltai acima, as infrações foram embasadas nos levantamentos fiscais acostados aos autos, tendo o sujeito passivo recebido uma cópia e tendo o prazo de 30 dias para apresentar sua impugnação, que lhe é assegurado pelo o art. 123, do RPAF/99, caberia a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Os levantamentos fiscais indicam cada nota fiscal, seu número, data e quantidade e valores considerados pela fiscalização, de forma separada para entradas e saídas, bem as quantidades dos estoques inicial e final. As notas fiscais e os registros dos estoques encontram-se de posse do sujeito passivo, o qual poderia, perfeitamente, confrontar os levantamentos fiscais com os seus documentos fiscais, e apontar as diferenças por ventura encontradas, entretanto, esse procedimento não foi realizado pela defesa, importando em veracidade do levantamento fiscal na forma do Art. 142, do RPAF/BA:

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido o pedido de diligência.

No que concerne ao mérito do levantamento, o sujeito passivo não apresentou nenhum documento ou demonstrativo para contrapor aos elaborados pe apontou nenhum erro relativo as quantidades constantes das notas f

nem nos estoques, nem indicou nenhum documentos que não foi considerado pela fiscalização. De igual modo, não houve questionamento em relação ao cálculo do preço médio, da base de cálculo, da alíquota, do imposto reclamado ou de qualquer cálculo constante da autuação.

Ante ao acima exposto, entendo que as infrações 01 e 02 restaram caracterizadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206844.0010/08-0**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$388.814,25**, acrescido das multas de 60% sobre R\$93.048,04 e 70% sobre R\$295.766,21, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – JULGADOR