

PROCESSO - A. I. Nº 298958.0002/09-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0253-05/10
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 10/06/2011

2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0132-12/11

EMENTA: ICMS. NULIDADE. IMPRECISÃO E INCERTEZA QUANTO AO COMETIMENTO DAS INFRAÇÕES. É nulo o procedimento desprovido de elementos que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao infrator. Não obstante haver limitações quanto à aplicação do roteiro de Auditoria de Estoques, no que se refere às presunções legais, o depósito fechado pode ser auditado em levantamento aberto, para verificar a ocorrência de mercadorias em estoque desacompanhadas dos competentes documentos fiscais, atribuindo, neste caso a condição de responsável solidário pelo pagamento do ICMS correspondente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0253-05/10, que julgou Nulo o Auto de Infração, lavrado em 11/12/2009, o qual exige ICMS de R\$ 302.432,98 e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$200,00, totalizando o valor histórico de R\$302.632,98, em razão das seguintes irregularidades:

1. 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 – 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 - Valor histórico: R\$150.936,89; percentual de multa aplicada: 70%; Exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007.
2. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente efetuadas, sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em sua escrita, o que autoriza a cobrança de imposto por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado - Valor histórico: R\$11.867,10; percentual de multa aplicada: 70%. Exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007.
3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado - Valor histórico: R\$139.628,99; percentual de multa aplicada: 70%. Exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007.
4. Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado - Valor da Multa Fixa: R\$200,00. Exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007.

O autuado ingressou com a impugnação de fls. 547/557.

O autuante em sua informação fiscal de fls. 738/743, reconheceu o **erro** cometido quando da juntada do termo de Prorrogação datado de 01 de dezembro de 2009, fl. 11, quando anexou erroneamente a este PAF TERMO DE PRORROGAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO de outro Contribuinte e de outra Ordem de Serviço, embora o prazo de prorrogação esteja correto.

Ressaltou que em sua peça impugnatória, em momento algum a empresa apresenta qualquer demonstrativo que crie o contraditório ao levantamento quantitativo apresentado.

Quanto às infrações 2, 3 e 4, reiterou as mesmas informações prestadas da infração 1.

Por fim, o autuante pede a Procedência do Auto de Infração.

Após a análise da autuação e da defesa inicial do sujeito passivo, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal julgou o caso em lide Nulo, como se pode notar nos dizeres transcritos abaixo:

“(…) Em análise preliminar do mérito, cabe ressaltar que o estabelecimento autuado é um depósito fechado, que tem como finalidade específica a armazenagem de mercadorias dos estabelecimentos matriz e filiais da empresa Supermercado Rio Branco Ltda, no qual não são efetuadas nem compras nem vendas de mercadorias. Neste caso, consoante o art. 6, VI, e incisos do RICMS/97, tratando-se de depósito fechado, não incide ICMS na saída de mercadoria ou bem:

- a) com destino a armazém geral ou frigorífico situados neste Estado, para depósito em nome do remetente;*
- b) com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado;*
- c) dos estabelecimentos referidos nas alíneas anteriores, em retorno ao estabelecimento depositante;*

Para o regular cumprimento destas operações, a legislação aplicável à espécie, traz disposições específicas relativas ao depósito fechado, no que concerne à inscrição cadastral, emissão de documentos fiscais e escrituração dos livros fiscais, e entre outras, as discriminadas no art. 662 do RICMS/97, como segue:

Art. 662. Além das demais disposições regulamentares relativas ao depósito fechado, no tocante à inscrição cadastral, emissão de documentos fiscais e escrituração dos livros fiscais, observar-se-ão, especialmente, as seguintes situações:

I - remessas de mercadorias para depósito fechado neste Estado e correspondentes retornos ao estabelecimento depositante: não-incidência do ICMS, nos termos do [art. 6º, VI, "b" e "c"](#);

II - escrituração fiscal: o depósito fechado manterá, apenas, os livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;

III -

IV - controle do armazenamento e escrituração do estoque: [art. 667](#).

Portanto, constituem obrigação deste estabelecimento, as disposições do art. 667, referente ao controle do armazenamento e escrituração do estoque, que menciona que o depósito fechado deverá:

- I.** armazenar, separadamente, as mercadorias de cada estabelecimento depositante, pertencentes à mesma empresa, de modo a permitir a verificação das respectivas quantidades;
- II.** lançar no Registro de Inventário, separadamente, os estoques de cada estabelecimento depositante, por ocasião do balanço.

Verifico que na presente autuação, foram colacionados, pelo autuante, documentos, relativos ao exercício de 2004, tais como o livro Registro de Entradas, fls. 32 a 112, relação de notas fiscais não registradas, fls. 113 a 114, Auditoria de Estoques, fls. 115 a 199, livro de Inventário (2005), fls. 200 a 219. No exercício de 2005 – Auditoria de Estoques, fls. 220 a 297, Exercício de 2006 – Registro de Inventário, fls. 298 a 315, Relação de Notas Fiscais não Registradas, fl. 316, livro Registro de Entradas, fls. 317 a 366, Auditoria de Estoques, fls. 367 a 436. Exercício de 2007, Auditoria de Estoques fls. 437 a 542.

O estabelecimento autuado, por meio de seu patrono, traz por ocasião da apresentação da peça defensiva, cópias de diversas notas fiscais, fls. 562 a 732, de emissão de fornecedores diversos, para destinatário inscrito no cadastro estadual sob o nº 08.272.588 NO, nas quais consta no corpo a indicação: “essas mercadorias será entregue no nosso depósito Rua Castro Alves, 388”.

Portanto, não foram trazidas aos autos as competentes notas fiscais de remessa do depositante, e de retorno das mercadorias depositadas, consoante estabelecem as disposições do art. 663 e 664 do RICMS/BA, como segue:

Art. 663. Na saída de mercadorias do estabelecimento do depositante com destino a depósito fechado, sendo ambos pertencentes ao mesmo titular e situados neste Estado, será emitida Nota Fiscal, que conterá os requisitos previstos e, especialmente:

I - o valor das mercadorias;

II - a natureza da operação: “Outras saídas - remessa para depósito fechado”;

III - a indicação do dispositivo legal em que estiver prevista a não-incidência do ICMS.

Art. 664. Na saída de mercadorias em retorno ao estabelecimento depositante, remetidas por depósito fechado na forma do artigo anterior, o depósito fechado emitirá Nota Fiscal, que conterá os requisitos previstos e, especialmente:

I - o valor das mercadorias;

II - a natureza da operação: "Outras saídas - retorno de depósito fechado";

III - a indicação do dispositivo legal em que estiver prevista a não-incidência do ICMS.

Ademais, o depósito fechado deverá armazenar, separadamente, as mercadorias de cada estabelecimento depositante, pertencentes à mesma empresa, de modo a permitir a verificação das respectivas quantidades; e lançar no Registro de Inventário, separadamente, os estoques de cada estabelecimento depositante, por ocasião do balanço, como já citado anteriormente.

Com relação a estas, as disposições contidas no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, concernentes ao depósito fechado, cabe à fiscalização averiguar seu efetivo cumprimento, e aplicar as penalidades tipificadas na Lei 7.014/96, caso necessário.

Contudo, na presente autuação foi aplicada a Auditoria de Estoques, cujo roteiro de procedimento de fiscalização encontra-se na Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias. Dita Portaria foi elaborada com vistas a orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais. Também visou esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, que trata da presunção legal de omissão de saídas de mercadorias.

Ocorre que este roteiro de auditoria o "levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias", em exercício fechado, nem sempre se presta à finalidade de auditar depósito fechado, posto que o objeto do mesmo não se estende à mercancia, mas limita-se à armazenagem de mercadorias. Assim, o depósito fechado não recolhe ICMS, não há faturamento por conta de operações de vendas de mercadorias, mas restringe-se às operações de recebimento e retorno de mercadorias aos depositantes.

Não obstante haver limitações quanto à aplicação do roteiro de Auditoria de Estoque, no que se refere às presunções legais, o depósito fechado pode ser auditado em levantamento aberto, para que, se devido, seja cobrado o imposto devido na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, se as mercadorias ainda estiverem fisicamente em estoque. Procedimento este que pode ser adotado para exigir imposto em razão da estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, em estabelecimento regularmente inscrito no cadastro de contribuinte do Estado da Bahia. Nesta situação, a atividade de depósito fechado, não é capaz de impedir a cobrança do ICMS. Uma vez que, seja depósito fechado ou qualquer outro estabelecimento comercial ou industrial, somente pode ter em suas instalações físicas mercadorias ou produtos acompanhados da documentação fiscal correspondente. Assim, sendo constatada a entrada no estabelecimento de mercadorias sem nota fiscal, o depósito fechado torna-se o responsável pelo imposto daquele produto, conforme determina o art. 39, V, do RICMS/97.

Mas, da análise das quatro infrações apontadas no presente Auto de Infração, pelas razões expostas, e por tratar-se de auditoria de estoques em exercícios fechados, não vejo como referendar o procedimento da fiscalização, nem como manter as exigências fiscais nelas contidas.

Por isso, voto pela nulidade dos itens 1, 2, 3 e 4, da autuação, ao tempo em que represento à repartição fazendária, para que analise a necessidade de nova ação fiscal contemplando de forma sistêmica as operações entre o depósito fechado e os estabelecimentos depositantes.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração(...).".

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal 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.

VOTO

Com base na análise dos autos, verifico que foi realizada auditoria de estoques em exercícios fechados, sendo apurados valores devidos pelo sujeito passivo relativo as quatro infrações já descritas. Este método fiscal encontra respaldo legal na Norma Tributária. A Portaria 445/98 dispõe sobre o alcance de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias. A referida Portaria foi criada visando orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, bem como esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, que trata da presunção legal de omissão de saídas de mercadorias.

Todavia, tal método, utilizado no caso em foco, nem sempre se presta a auditar depósito fechado, uma vez que o objeto do depósito se limita à armazenagem de mercadorias, como muito bem exposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal em seu voto, quando assevera, à fl. 758 dos autos, que: "(...) o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias", em exercício fechado, nem sempre se presta à finalidade de auditar depósito fechado, posto que o objeto do mesmo não se estende à mercancia, mas limita-se à armazenagem de mercadorias. Assim, o

depósito fechado não recolhe ICMS, não há faturamento por conta de operações de vendas de mercadorias, mas restringe-se às operações de recebimento e retorno de mercadorias aos depositantes(...)”.

Ainda que exista controvérsia quanto a não se poder, em certos casos, auditar depósito fechado por meio de levantamento de estoque por exercício fechado, como se depreende do voto em separado exarado na Decisão da 5ª JJF, ora apreciada, entendo incontroverso que pelo roteiro fiscal adotado pelo autuante não se poderia cobrar ICMS por presunção, uma vez que, neste caso específico “*depósito fechado*” não se pode presumir que existiu omissão de receita anterior, já que, não houve faturamento por conta de operação mercantil, mas tão-somente operações de recebimento, armazenamento e retorno das mercadorias ali depositadas aos depositantes das mesmas.

Mesmo se aceitando a auditoria em depósito fechado mediante levantamento de estoque por exercício fechado, como entendeu o voto em separado, pude constatar que o próprio autuado informou em sua defesa exordial que grande quantidade das notas fiscais dos exercícios fiscalizados foram faturadas para serem entregues diretamente no seu depósito fechado, sendo que tais notas foram, posteriormente, lançadas apenas no livro de Registro de Entradas de Mercadorias da matriz, deixando evidentes irregularidades nos dois estabelecimentos (matriz e depósito fechado). Isto exigiria uma auditoria quantitativa de estoque por exercício fechado nos dois estabelecimentos, para confrontar os resultados. Para só assim se poder mensurar, com segurança, a infração e o infrator.

Logo, da análise fática e jurídica do caso em lide, estou ciente de que o procedimento fiscal, utilizado para lavratura do Auto de Infração, está eivado de falhas, gerando insegurança quanto ao efetivo e real cometimento das infrações constantes na autuação em análise. Ora, para esses casos, o art. 18, inciso IV, “a” do RPAF/BA é claro no sentido de preceituar a plena nulidade do lançamento de ofício.

Assim sendo, alinho-me com a Decisão de 1º grau que julgou NULO o Auto de Infração em epígrafe, ao tempo em que recomendo à autoridade fazendária competente que analise a necessidade da realização de novo procedimento fiscal a salvo das falhas, levando-se em consideração a movimentação conjunta (matriz e depósito) em cada exercício, das operações realizadas. Observando-se, todavia, o prazo decadencial, portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão que julgou NULO o Auto de Infração nº 298958.0002/09-8, lavrado contra **SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA**. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal a salvo das incorreções apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS