

A. I. N° - 279115.0002/10-5
AUTUADO - MARISA LOJAS S. A.
AUTUANTE - JORGE CALMON MONIZ DE BITTENCOURT
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 12.05.2011

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0107-04/11

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Ilícito fiscal reconhecido pelo autuado. Infração mantida e multa reenquadrada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 22/12/2010 e exige ICMS no valor total de R\$ 545.352,08, em razão de terem sido constatadas as seguintes irregularidades:

- 1- 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 da “*falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas*”, apurada 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, ou seja, o das saídas tributadas. (2006 e 2007). Valor exigido de R\$ 532.323,36 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96;
- 2- Recolheu a menor ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização. Valor exigido de R\$ 13.028,72. Período, outubro de 2006. Multa de 60%, prevista no art. 42, II “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressa com peça de impugnação às fls. 159 a 170, por meio de advogado regularmente constituído, conforme instrumento de mandato de fl. 158.

Primeiramente, sintetiza a autuação. Com base no art. 18 do Dec. 7629/99 e transcrevendo decisões do CONSEF, pede a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa alegando ter recebido apenas e tão somente o auto de infração e o demonstrativo de débito, nada mais. Além disso, a fiscalização não demonstra a origem da base de cálculo do imposto exigido, nem demonstra analiticamente as saídas tributáveis, com os números e valores das notas fiscais pesquisadas.

Suscita a iliquidize e incerteza do crédito tributário registrando que, na sua maioria, as mercadorias ingressam no estabelecimento por transferências interestaduais e submetidas à verificação em barreiras fiscais e que suas operações estão vinculadas ao sistema de processamento de dados, sendo etiquetadas com “código de barras”, conduta que evita, totalmente, o ingresso e saída desacompanhada de cupom fiscal.

Aduz que à luz do Código de Defesa do Consumidor para que este troque a mercadoria adquirida é necessário a apresentação do respectivo cupom fiscal, circunstância que reforça a inocorrência de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, pelo que não há como prevalecer a presunção fiscal, pois “*ad argumentandum*”, as circunstâncias presumidas, se eventualmente ocorreram, referem-se aos ajustes nos estoques das mercadorias. Diz ser cediço que esses ajustes nos estoques são amparados pela legislação contábil, e materializados nos relatórios elaborados pelos auditores internos e externos do Impugnante.

No que pertine, apenas e tão somente à infração 02, reconhece a acusação e diz colacionar a prova do seu pagamento, razão pela qual pede seja declarada extinta.

Finaliza pedindo: (i) a declaração de nulidade da infração 01 por cerceamento do seu direito de defesa e do exercício do contraditório, e no mérito, face a iliquidez e incerteza do crédito tributário; (ii) que seja declarada extinta a infração 02 com fundamento no art. 156, I do CTN. Ademais, requer que as intimações, notificações, e decisões vinculadas ao preceente PAF, sejam encaminhadas aos seguintes endereços, sob pena de nulidade:

- a) Silva Filho e Catapatti Silveira Advogados – Rua Itapeva, 240 – Conjunto 1201, 12º andar, Bairro Bela Vista – São Paulo – Capital, CEP: 01332-000;
- b) MARISA LOJAS S.A. – Rua James Holland, 422/432, Bairro Barra Funda – São Paulo – Capital – CEP: 01138.901, aos cuidados do Departamento Jurídico.

O autuante apresenta informação fiscal às fls. 188 a 192.

Diz que a alegação defensiva de não recebimento da documentação que dá suporte à acusação fiscal não se sustenta, pois os relatórios comprobatórios da infração foram entregues ao contribuinte, conforme previsto na legislação, em meio magnético (CD – fl. 152), conforme recibos de fls. 153 e 154. Além disso, aduz que o Impugnante afirma, textualmente, na Defesa “Com efeito, consoante se constata na documentação produzida pela fiscalização, à evidência, esses ajustes (de estoque) não foram considerados no trabalho fiscal.”, vez que não poderia fazer tal afirmação se não tivesse acesso aos relatórios da auditoria constantes no CD do auto de infração. Portanto, diz não poder alegar cerceamento ao direito de defesa.

Quanto à alegação de iliquidez e a incerteza do crédito tributário, diz que pela simples leitura das razões apresentadas em defesa se verifica a fragilidade das mesmas, tendo em vista que não apresentou argumentos consistentes para rebater os efetivos achados da auditoria.

Afirma que executou o trabalho utilizando as informações legais disponíveis e apresentou em relatórios, produto por produto, o levantamento de estoques, apontando as divergências na apuração do ICMS, embasando a infração apontada. Portanto, não há como se levar em consideração as questões levantadas pela defesa já que as mesmas não combatem a infração, restando confirmada a liquidez e certeza do crédito reclamado.

Com relação à infração 02, informa que o Impugnante a reconhece informando ter anexado o comprovante de sua quitação, mas não há no PAF documento que o comprove. Entretanto, diz ter verificado que ocorreu a quitação.

Requer a procedência do Auto de Infração.

Conforme fls. 195 a 202, o autuado juntou provas do pagamento do valor devido na infração 02.

VOTO

Analizando os autos, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado por cerceamento do direito de defesa em face à falta de entrega de cópia dos papéis de trabalho que embasam a ação fiscal, uma vez que às fls. 153 e 154 constam recibos de recebimento desses documentos, assinados por preposto do autuado, po sinal, o mesmo que assinou o Auto de Infração. Portanto, não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, em especial quanto à falta de entrega dos demonstrativos e documentos que consubstanciam

o auto, pois o autuante expõe com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando-as com a indicação dos demonstrativos e relatórios, bem como de seus dados e cálculos, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Conforme expressado na Defesa e provas juntadas aos autos, o autuado reconheceu e pagou a infração 2. Assim sendo, com espeque no art. 140 do RPAF/99, essa infração não será apreciada no presente julgamento quanto ao mérito, de vez que a lide ficou restrita à primeira infração. Infração caracterizada.

No mérito, ao compulsar os autos, verifico não assistir razão ao sujeito passivo quanto à iliquidez e incerteza do ICMS devido pela acusação contida na infração 01, tendo em vista que o procedimento fiscal foi elaborado dentro dos preceitos legais e baseado nas informações econômico-fiscais produzidas pelo próprio contribuinte e, por obrigação legal, transmitidas ao fisco, às quais devem espelhar, com fidelidade, a sua movimentação comercial. Ademais, o Impugnante não protesta qualquer inconsistência nos dados que fundamentam a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada no levantamento quantitativo de estoques, nem apresenta números que contrastem com os apontados no procedimento fiscal. Ao contrário, ao insinuar que as omissões apuradas podem eventualmente ter origem em ajustes de estoques que realiza, atesta a certeza da acusação fiscal. Quanto à alegação de ajustes, não há no processo qualquer prova com amparo legal de sua realização. Além disso, caso tenha ocorrido eventuais perdas, a legislação prevê a emissão de documento fiscal correspondente, inclusive com estorno de crédito fiscal a elas relativos (art. 100, V do RICMS-BA).

De acordo com o art. 123, do RPAF, 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.

Acontece que na oportunidade da defesa o autuado se limitou a pedir a nulidade do lançamento tributário oficioso alegando cerceamento do seu direito de defesa por não ter recebido os elementos indispensáveis para defender-se sem limitações ao tempo que também suscita uma pretensa iliquidez e incerteza do crédito tributário primeiramente negando o cometimento da infração tributária e, depois, *"ad argumentadum"* que as inconsistências presumidas pela fiscalização, se eventualmente ocorreram, referem-se aos ajustes nos estoques das mercadorias.

Quanto à nulidade arguida já afastei sua pertinência tendo em vista que os recibos de fls. 153 e 154 comprovam lhe terem sido entregues todos os demonstrativos elaborados na ação fiscal e fundamentam o lançamento, contendo os elementos necessários e suficientes para o pleno exercício do direito de ampla defesa e contraditório.

Quanto à alegada iliquidez e incerteza do crédito tributário, vejo que a própria postura defensiva do autuado apenas me conduz ao entendimento contrário, qual seja da liquidez e certeza da ocorrência infracionária.

Por outro lado, além de ter recebido as cópias do levantamento fiscal, detendo todos os elementos que, caso houvesse inconsistências nos dados manipulados na ação fiscal – os quais, friso, foram fornecidos ao fisco pelo próprio autuado -, podendo, o contribuinte não apresentou números em contradição aos valores apurados no procedimento fiscal, o que dá asas às situações previstas nos artigos 140, 142 e 143 do RPAF, que aqui transcrevo:

"Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

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.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”

Assim, considerando que os documentos fiscais que fundamentaram a autuação foram fornecidos ao fisco pelo autuado sem que este demonstre qualquer inconsistência com a realidade de sua movimentação comercial, constato a legitimidade da acusação fiscal, posto que efetuada em elementos verossímeis.

Em definitivo, friso que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante o procedimento fiscal de levantamento quantitativo de estoques previsto na Portaria 445/98 indica que o sujeito passivo, omitiu vendas tributáveis e esta constatação constitui comprovação suficiente de concreta realização de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão da documentação fiscal exigível.

Quanto ao requerimento de encaminhamento das intimações, notificações e decisões vinculadas ao presente processo a locais e pessoas diversos do contribuinte autuado, ressalto que primeiramente deve ser observado o regramento contido nos artigos 108 a 110 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, qual seja, encaminhando-se os respectivos instrumentos ao autuado identificado no Auto de Infração, ao tempo que, em sendo possível, respectiva cópia poderá ser enviada aos endereços citados.

Entretanto, neste voto levanto uma questão de conhecimento oficioso vinculada à penalidade sugerida para ser aplicada nas infrações, atinente à exigência da antecipação parcial. Neste caso, o autuante propôs a multa de 60%, do art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96. Este dispositivo legal teve alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07, acrescentando-se a expressão “inclusive antecipação parcial”.

Acerca desta matéria, a Procuradoria Estadual e as Câmaras do CONSEF, vêm decidindo no sentido da irretroatividade da lei editada em 2007, todavia, é consignada nas decisões das instâncias recursais a possibilidade de re-enquadramento da infração, conforme veremos a seguir.

Inicialmente, ressalto que na decisão proferida em 1^a instância, no Acórdão 0233-02-08, da lavra do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (processo nº 269131.0008/07-0), oportunidade em que foi devidamente observado que a multa da alínea “d” do dispositivo citado aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Embora não conste que houvesse questionamentos por parte dos contribuintes, o legislador considerou que deveria tornar “mais clara” a norma e acrescentou à referida alínea “d”, a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Poder-se-ia dizer que se trata de uma regra interpretativa, e, como tal, teria efeitos retroativos. Acontece que é praticamente impossível haver uma norma “interpretativa”. Só é interpretativa a norma que se limite a explicitar o que a anterior já diz. No caso aqui considerado, o vocábulo “inclusive” deixa evidente que houve “inclusão”, ou seja, que houve acréscimo. Sendo assim, foi criado direito novo. Em matéria penal – e a regra em apreço é de direito tributário-penal –, somente se admite a retroatividade em se tratando do que a doutrina denomina de retroatividade benigna.

Também foi ressaltada pela PGE a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, para casos como esse aqui analisado, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07 (28/11/2007), o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto à substituição tributária.

Todavia, consoante entendimento do órgão jurídico do Estado, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma

tributária-penal, inserida no art. 42, inc. II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que de forma conceitual aberta, o referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal. Nessa linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que ao disciplinar o ato de lançamento tributário afirma que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição poder ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento normativo do fato tributável aos ditames da lei. Nessa direção, por sinal, se posiciona a legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, no art. 19 do RPAF/99, que não inquinia de nulidade o lançamento que contenha indicação de errônea do dispositivo de lei ou regulamento, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a infração cometida pelo contribuinte.

No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional, no art. 42, inc. II, “d”, da Lei 7.014/96, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f” para os fatos imponíveis antes da vigência do art. 42, II, “d”, dada pela nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/07. Todavia esse equívoco não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Dessa forma, em face do acima exposto, reviso o lançamento em lide, re-enquadramento a multa pelas infrações praticadas pelo contribuinte, atinentes à falta de recolhimento da antecipação parcial, para o art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96.

Destaco ainda que o fato de a legislação baiana ter sido posteriormente alterada para incluir expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial no rol das infrações previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, em nada altera a aplicação da alínea “f” aos fatos geradores anteriores a vigência da Lei nº 10.847/07, tendo em vista não haver ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, aplicando-se ao caso outro princípio jurídico, segundo o qual, os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência (*tempus regit actum*).

Fica, portanto, mantido o núcleo das exigências fiscais, revisando-se tão somente a capitulação legal da multa pelos fatos infracionais, com o seu re-enquadramento, originalmente capitulada no art. 42, inc. II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, inc. II, letra “f”, que possui o percentual de 60%, relativamente ao imposto devido por antecipação parcial, conforme fundamentação tracejada linhas atrás.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, sendo que as quantias já pagas devem ser homologadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279115.0002/10-5**, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$545.352,08**, acrescido das multas de 70% sobre R\$532.323,36 e 60% sobre R\$13.028,72, previstas no art. 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INACIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES – JULGADOR