

A.I. N° - 206896.0919/10-4  
AUTUADO - PBKIDS BRINQUEDOS LTDA.  
AUTUANTE - OTHONIEL SANTOS FILHO  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
INTERNET - 13/06/2011

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° .0124-03/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE PAGAMENTO DAS ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS COM RECURSOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES ANTERIORES DE SAÍDAS TAMBÉM NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. Omissão de entradas de mercadorias implica a presunção de que o pagamento dessas entradas foi feito com recursos decorrentes de operações (vendas, saídas de mercadorias) anteriormente realizadas e também não declaradas (§ 4º do art. 4º da Lei n° 7.014/96). Mantido o lançamento. Não acatadas as preliminares suscitadas. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. ENTREGA FORA DO PRAZO. MULTA. Imputação não questionada pelo sujeito passivo. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO, NA ESCRITA FISCAL, DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. MULTAS. a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. b) OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Imputações não impugnadas pelo autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/12/10, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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 estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2006, 2007 e 2008), sendo lançado imposto no valor de R\$ 497.260,66, com multa de 70%;
2. fornecimento de arquivo magnético fora do prazo previsto pela legislação [sic], enviado pela internet através do programa validador Sintegra, constando o adendo de que o autuado entregou o arquivo magnético referente ao mês de abril de 2008 após ter sido intimado em julho de 2010, sendo aplicada multa de R\$ 1.380,00;

3. falta de pagamento da diferença de alíquotas do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 245,47, com multa de 60%;
4. falta de registro da entrada de mercadorias no estabelecimento [descumprimento de obrigação acessória] – operações sujeitas à tributação pelo ICMS –, sendo por isso aplicada multa de R\$ 2.813,78, equivalente a 10% das entradas omitidas;
5. falta de registro da entrada de mercadorias no estabelecimento [descumprimento de obrigação acessória] – operações não sujeitas à tributação pelo ICMS –, sendo por isso aplicada multa de R\$ 365,44, equivalente a 1% das entradas omitidas.

O contribuinte defendeu-se (fls. 217/242) ponderando que o lançamento do item 1º não teria sido efetuado se durante a fiscalização a autoridade fiscal estivesse imbuída do senso investigativo e fiscalizatório, e não unicamente do ofício de promover a lavratura do Auto de Infração. Fala do seu ramo de atividade e da preocupação com o cumprimento de suas obrigações fiscais. Alega que o agente fiscal elencou fatos e legislação na tentativa de justificar sua atitude punitiva, porém a autuação extrapola a licitude do ato administrativo-fiscal justo e legítimo, por não haver transparência e muito menos claridade nos argumentos. Suscita como preliminar a nulidade do Auto de Infração, com fundamento no art. 5º, inciso LV, da Constituição, que assegura aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral o direito ao contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, frisando a expressão “com os meios e recursos a ela inerentes”, e também nos arts. 28 e 18 do RPAF, observando que o legislador se preocupou em resguardar o direito do contribuinte que tenha contra si lavrado Auto de Infração, no sentido de garantir o melhor exercício do direito de defesa, haja vista que a descrição das infrações, os períodos em que elas foram cometidas, as bases de cálculo, as alíquotas e os embasamentos jurídicos a elas correspondentes hão de ser expressamente formalizados no Auto de Infração, no momento de sua lavratura, sob pena de cerceamento do direito de defesa. Reclama que o presente Auto de Infração não permite o pleno exercício do direito de defesa, pois não foi obedecida a ordem legal de demonstrar a origem, cálculo e elementos que possibilitem o pleno conhecimento da suposta base de cálculo imputada, preterindo o direito de defesa, engessando a empresa e prejudicando sua atividade comercial e sua integridade, uma vez que não há neste Auto meios que assegurem ao autuado o conhecimento dos motivos que levaram o autuante a desconsiderar as operações realizadas pela empresa, imputando-lhe a pecha de omissão de entradas de mercadorias tributáveis, e por isso a seu ver a autuação é nula, uma vez que o fiscal ignorou as informações prestadas pela empresa, atribuindo no lançamento valores totalmente divergentes dos que foram informados. Toma por base a Súmula nº 473 do STF. Argumenta que o Auto de Infração, sendo um ato de imposição de débito, deve indicar como o fato foi apurado de forma detalhada, expressa e clara, de modo que baste ao contribuinte autuado a constatação dessas alegações com a simples análise e leitura do Auto, não sendo válido quando demanda do autuado fazer deduções, suposições ou interpretações dos procedimentos adotados pelo agente fiscal. Cita jurisprudência.

A defesa alega afronta ao princípio da legalidade, considerando que na lavratura da peça punitiva o agente fiscal se esquivou quanto ao correto conceito de atuação administrativa, desconhecendo que sua atitude se revestiu de implicações na esfera penal, nos termos do art. 316, § 1º, do Código Penal, que transcreve. Observa que o excesso de exação é previsto sob duas modalidades distintas: exigência indevida ou cobrança vexatória. Argumenta que, como ao agente fiscal não é dado desconhecer à legislação, está configurada a preliminar aventada, uma vez que aquele agente preencheu todos os requisitos para o seu enquadramento no crime apontado, quais sejam, o conhecimento de que o tributo é indevido e o constrangimento empregado quando da lavratura da peça punitiva, pois inexistem as infrações imputadas pelo auditor. A seu ver seria inegável a

ilicitude do procedimento do autuante, por negligenciar a verdade fática com o fito único de saciar a sanha de arrecadação do Estado, sendo por essa razão nulo o Auto de Infração.

Relativamente ao mérito, que diz abordar em obediência ao princípio da eventualidade, a defesa faz uma breve digressão acerca do presente lançamento tributário, alegando que ele decorreu de auditoria fiscal de inventário efetuada através do Sintegra, que envolve uma obrigação acessória, tendo as compras de mercadorias sido devidamente registradas no livro próprio, seguidas de vendas de mercadorias também devidamente registradas no livro próprio, supostamente em quantidades seguidas e substancialmente em volume menor, apurando-se uma suposta omissão de saída de mercadorias, porém tal auditoria está eivada de equívocos e distante da realidade da empresa. Apresenta quadro da movimentação de mercadorias nos exercícios considerados, relativamente a entradas, saídas e inventário, e diz que esses elementos estão de acordo com as planilhas e mídias anexas. Alega que não houve e nunca haverá qualquer omissão de saídas de mercadorias por parte da empresa. Aduz que os valores apontados foram extraídos dos livros de entradas, de saídas, de apuração e de inventário, cujas mídias se encontram em anexo, comprovando toda a movimentação contábil, fiscal e financeira, de forma transparente, clara e precisa.

Quanto ao direito, sustenta que é nulo o Auto de infração baseado em presunção fiscal sem a devida fundamentação, uma vez que se converte em ficção, ferindo o princípio do ato regrado ou vinculado à lei, nos termos do CTN, arts. 97, I e II, 114, 116, I, 141, 142 e 144, e da Constituição, arts. 5º, II, 37, “caput”, e 150, I. Argumenta que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionadas à sua confrontação prática com fatos reais, idôneos e existentes, porém no presente caso a responsabilidade da empresa não restou caracterizada, carecendo de demonstrativos capazes de provar qualquer indigitado conluio, e assim sendo não há prova de que tivesse havido infração, ficando a imputação na área de presunções não consubstanciadas, o que não autoriza a exigência do crédito tributário, uma vez que se trata de verdadeira ficção, sendo que o fato gerador de tributo, nomeadamente o do ICMS, é sempre uma situação fática, já prevista teoricamente na lei tributária, não podendo ser uma ficção, porque necessita de uma existência real, efetiva e concreta, como a apresentada pela empresa através de seu demonstrativo de estoque, cujas provas se encontram em seu estabelecimento, passíveis de perícia a qualquer tempo, para demonstrar a veracidade do que foi alegado. Aduz que tudo decorre da falta de elaboração do quantitativo de estoque pelo preposto fiscal, uma vez que, como já é entendimento pacífico na jurisprudência, a simples estocagem, para guarda e conservação, não caracteriza circulação de mercadoria, necessária para que ocorra o fato gerador do ICMS, de acordo com trecho que transcreve de decisão do STJ em AgRg no REsp 278.843-MG.

A defesa considera que o tratamento dado na auditoria de que resultou este Auto não pode ser o mesmo para todos os tipos de contribuintes, pois a análise fria dos documentos fiscais não pode dispensar as informações do contribuinte, sob pena de se cometer injustiça, bitributando o comerciante e enriquecendo ilicitamente o erário. Lembra que nesse tipo de auditoria são bastante comuns erros por parte dos prepostos fiscais, sendo muitas vezes revistos pelos próprios órgãos administrativos, conforme decisões que passa a indicar. Aduz que se houvesse omissão de saídas no estabelecimento do contribuinte isso seria facilmente aferível mediante perícia, que requer. Considera que este lançamento denota inequívoca afronta ao princípio da verdade material que governa o procedimento e o processo administrativos, haja vista que não há fato aplicável à norma considerada. Cita lição de James Marins acerca do princípio da verdade material.

Reclama que houve neste caso inobservância dos princípios constitucionais gerais da administração pública, a saber, os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da moralidade e da legalidade, sobre os quais passa a discorrer. Cita Paulo de Barros

Carvalho e Celso Antônio Bandeira de Mello. Conclui assinalando que a autuação perpetrada pelo fisco é ilegal, desarrazoada, desproporcional, imotivada e imoral.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo, em face das preliminares suscitadas, ou que no mérito, seja determinado o seu cancelamento, por não sujeição passiva e inexistência de fato gerador da obrigação imputada. Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, e requer a realização de diligência, bem como a juntada posterior de documentos, livros fiscais e contábeis e outros elementos probantes, em qualquer fase do processo.

Declara reconhecer as infrações 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup>.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 249/253) dizendo que todos os procedimentos da fiscalização efetuada foram do conhecimento do pessoal da contabilidade e de praticamente toda a administração da empresa autuada, da advogada e do setor fiscal, que tiveram ciência de todas as requisições, sendo que, após muitas dificuldades e reiterados pedidos, a administração encaminhou os arquivos magnéticos para que fossem realizados os testes de auditoria. Informa que o teste de auditoria de estoques foi realizado com os arquivos magnéticos retificados pelo próprio contribuinte após o envio dos relatórios das inconsistências detectadas, quando foi cobrada a correção dos mesmos. Chama a atenção para as fls. 20 a 179 e as planilhas analíticas gravadas no CD-ROM contido à fl. 212, cuja cópia foi também fornecida ao contribuinte, tendo todas as mercadorias sido objeto de levantamento, estando discriminadas, analiticamente, com os respectivos códigos, a descrição da mercadoria, a NCM, a unidade, a quantidade e o valor constantes no estoque inicial, bem como a quantidade e o valor das entradas e o ICMS porventura existente, ocorrendo o mesmo com relação às saídas, e também a quantidade e o valor constantes no estoque final. Explica que com esses dados foram apuradas as entradas ou saídas sem Nota Fiscal, com o seu custo médio ou preço médio, a base de cálculo das entradas ou saídas, a alíquota aplicável e o ICMS devido pelas entradas ou pelas saídas sem Nota Fiscal, e, processados os totais de entradas e saídas, cumpriu-se o que determina a legislação, elegendo o de maior valor. Por isso, o fiscal considera ter ficado patente que ele não criou fatos nem tentou justificar atitude punitiva, haja vista que os elementos trazidos aos autos foram todos da lavra do contribuinte, cabendo à fiscalização tão-somente processá-los e demonstrá-los de forma didática e analítica. A seu ver, a pretensão de nulidade é descabida, tendo em vista a nitidez dos relatórios, das planilhas analíticas fornecidas e do próprio Auto de Infração, tudo em conformidade com o art. 28 do RPAF. Aduz que não lhe cabe questionar se o contribuinte não interpretou o Auto e seus anexos ou se não exerceu o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Considera que os julgados citados pela defesa não se coadunam com a realidade.

Quanto ao alegado excesso de exação, o autuante considera que tal alegação não procede e por isso diz que não tecerá comentário a respeito dela, pois a ninguém é dado o direito de alegar torpeza em seu benefício.

Passa em seguida à abordagem dos arts. 708-A e 708-B [do RICMS], que transcreve em parte, observando que a legislação impõe que os dados insertos nos arquivos magnéticos do Sintegra correspondam às operações desenvolvidas pelo contribuinte. Aduz que o procedimento consistiu em apurar as movimentações mercantis do estabelecimento fiscalizado, obtendo o resultado apontado. Frisa que o contribuinte não questionou a forma de apuração analítica nem ofereceu nenhuma contraprova do que tenta questionar, limitando-se a apresentar planilha contendo os valores que entende serem corretos. Considera que, ao não fazer o contraditório através de demonstrações analíticas das mercadorias, o autuado teria atestado não haver o que questionar, pois, caso contrário, apresentaria o seu demonstrativo, uma vez que dispõe de todos os elementos para assim proceder.

No tocante aos artigos do CTN declinados pelo autuado na defesa, o fiscal contrapõe que, ao contrário do que pretende o autuado, tais dispositivos vêm ao encontro de tudo o que foi demonstrado.

Quanto à alegação da defesa de que a jurisprudência é pacífica no sentido de que a simples estocagem não caracteriza a circulação de mercadoria, necessária para que ocorra o fato gerador do ICMS, o fiscal considera que nesse ponto o autuado se equivoca mais uma vez.

Reitera que não houve falta de elaboração do quantitativo do estoque, pois este foi demonstrado em todos os seus pormenores, não tendo qualquer de seus itens sido contestado com provas de sua improcedência, havendo apenas alegações genéricas do autuado com o intuito de esquivar-se das irregularidades apontadas e comprovadas.

Com relação aos textos de doutrina citados pela defesa, o fiscal diz que eles abordam temas que não se coadunam com a situação fática.

No tocante à perícia pleiteada pelo autuado, o fiscal observa que a defesa não produziu nenhuma prova que justifique o que alega ou que demonstre a necessidade de perícia.

Diz que considera válidos os princípios enunciados pela defesa, e afirma que se pautou por eles, não lhe cabendo discutir o tema, tendo em vista que a sua atividade administrativa é plenamente vinculada.

Conclui dizendo que considera confirmada a legalidade dos procedimentos.

## VOTO

Este Auto de Infração é composto de 5 itens. Foi impugnado apenas o 1º lançamento.

Na defesa o autuado reclama em preliminar que houve prejuízo para o exercício da ampla defesa, por não ter sido observada a ordem legal de demonstrar a origem, o cálculo e os elementos que possibilitassem o pleno conhecimento das imputações.

No corpo do Auto consta que, no tocante ao item 1º, foram fornecidos ao autuado relatórios analíticos apontando as irregularidades verificadas nos registros magnéticos e um CD-ROM contendo todos os arquivos utilizados para a elaboração do demonstrativo de apuração de estoque. Embora se trate de uma declaração unilateral feita pelo fiscal autuante, o recibo à fl. 211 prova que o autuado recebeu os arquivos ali discriminados (assinatura na parte inferior do recibo, à esquerda). Dou por superada por isso essa questão preliminar.

Também dou por superada a alegação de afronta ao princípio da legalidade, pois tal alegação é desdobramento da primeira.

No mérito, a defesa não apontou um erro sequer do levantamento fiscal. Limitou-se a defesa a alegar que a auditoria está eivada de equívocos e distante da realidade da empresa. O quadro apresentando, demonstrado a movimentação de mercadorias nos exercícios considerados, diz respeito às entradas, saídas e inventário declarados em sua escrita, em valores monetários, ao passo que o levantamento fiscal foi feito em quantidades. A defesa alega que os valores apontados foram extraídos dos livros de entradas, de saídas, de apuração e de inventário, cujas mídias se encontram em anexo, comprovando toda a movimentação contábil, fiscal e financeira. Ocorre que o levantamento fiscal diz respeito é às operações que o contribuinte deixou de declarar em sua escrita, e nisso é que consiste a diferença em discussão.

Quanto ao direito, o autuado sustenta que é nulo o Auto de infração baseado em presunção fiscal sem a devida fundamentação, uma vez que se converte em ficção, ferindo o princípio do ato regrado ou vinculado à lei.

O lançamento impugnado (item 1º do Auto de Infração) diz respeito a ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas. Isso foi apurado mediante levantamento quantitativo de

estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados, tendo sido constatado que o contribuinte omitiu entradas de mercadorias em seus registros fiscais e contábeis. Omissões de entradas de mercadorias autorizam a 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.

O autuado alega que, de acordo com a jurisprudência, a simples estocagem, para guarda e conservação, não caracteriza circulação de mercadoria, necessária para que ocorra o fato gerador do ICMS.

De fato, a pura e simples estocagem de mercadoria pode não implicar nenhum fato tributável pelo ICMS, haja vista que a incidência deste imposto exige a realização de operação de circulação de mercadoria, e a manutenção de mercadoria em estoque não constitui operação mercantil, pois a estocagem, em si mesma, não implica mudança de titularidade do bem, e também não configura circulação, quer física, quer jurídica, quer econômica. Entretanto, no caso em apreço, não está sendo lançado imposto pelo fato de haver mercadorias em estoque. Está sendo lançado imposto é porque a empresa omitiu em seus registros fiscais e contábeis operações efetuadas nos exercícios de 2006, 2007 e 2008. Isso foi apurado porque a fiscalização provou a falta de registros de entradas de mercadorias. Advirta-se, contudo, que o imposto lançado em função da omissão de *entradas* não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim tendo em vista a presunção legal de omissão de *saídas* de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco, e esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Essa presunção é autorizada pelo § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

O autuado alega que nesse tipo de auditoria são bastante comuns erros por parte dos prepostos fiscais, e requer a realização de perícia.

Tudo o que envolve a atuação humana é passível de erros. E erros se corrigem. Mas para isso é preciso que eles sejam apontados. Neste caso considero desnecessária a realização de perícia. A perícia é um mecanismo de que se pode lançar mão em caso de necessidade de esclarecimentos técnicos específicos de profissional de determinada área do conhecimento humano. Para se decidir se há ou não necessidade de perícia deve o requerente fundamentar o pedido, indicando as razões pelas quais considera ser necessária tal providência. Não basta simplesmente requerer. É necessário fundamentar o requerimento. Não ficou demonstrada a necessidade de perícia ou diligência. Indefiro o requerimento.

Por essas razões, concluo que caem no vazio os argumentos quanto à alegada inobservância dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da moralidade e da legalidade.

Mantenho o lançamento do item 1º.

As infrações 2ª, 3ª, 4ª e 5ª foram reconhecidas pelo autuado.

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 206896.0919/10-4, lavrado contra **PBKIDS BRINQUEDOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 497.506,13, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 245,47 e de 70% sobre R\$ 497.260,66, previstas no art. 42, incisos II, “f”, e III, da Lei nº 7.014/96, além das multas por

descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 4.559,22**, previstas nos incisos IX, XI e XIII-A, “j”, do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de maio de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA