

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0001/11-0
RECORRENTE - STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (CLARO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0154-03/11
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 09/04/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0057-12/12

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que através do Acórdão JJF Nº 0154-03/11, julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 22/02/2011, no valor de R\$3.652.453,81, em razão da 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. Consta, ainda, que a fiscalização foi efetuada com base nos dados dos arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte, onde constam todas as notas fiscais de entradas e saídas e cupons fiscais. Os dados do estoque inicial e final foram apresentados pelo autuado quando intimado. O estoque final apresentado referente a 28/02/2006 foi o mesmo utilizado para o cálculo do valor do ICMS, em atendimento ao que determina os arts. 2º e 3º do Decreto nº 9.786, de 10/02/2006, que incluiu mercadorias do regime de substituição tributária a partir de 01/03/2006.

Os julgadores da Primeira Instância administrativa, ao analisarem a impugnação interposta pelo sujeito passivo, inicialmente rechaçaram a preliminar de nulidade da autuação arguida na defesa, de ilegitimidade passiva, tendo em vista que o imposto apurado teve como data de ocorrência 28/02/2006 e somente em novembro de 2006 foi baixada a sua inscrição estadual junto à SEFAZ/BA.

Quanto ao pedido de diligência, a JJF se pronunciou pelo indeferimento, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, por entender que os elementos existentes no processo eram suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

No mérito, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide adotando a seguinte fundamentação:

“O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, conforme demonstrativos acostados aos autos.”

O autuado alegou que infração apurada pelos autuantes decorreu de um equívoco cometido na escrituração do livro Registro de Inventário, no tocante aos estoques de 31/12/2005. Por erro operacional simples, foram consignados no mencionado livro relativo ao estabelecimento inscrito no CNPJ/MF 40.432.544/0081-21 os estoques relativos a dois Estados distintos: Bahia e Minas Gerais. Informa que foram consolidados os estoques dos dois Estados num único livro Registro de Inventário, gerando a impressão de que teriam ocorrido saídas sem notas fiscais até 28/02/2006. A partir dessas constatações, valendo-se do método utilizado pelos autuantes, os cálculos foram refeitos pelo defendente, retificando as quantidades constantes na coluna “Estoque Inicial” do Demonstrativo de Estoque. Para as mercadorias que somente são comercializadas no Estado da Minas Gerais, foi inserida a quantidade zero a título de estoque inicial. Para as mercadorias comercializadas tanto no Estado da Bahia quanto em Minas Gerais foram deduzidas as quantidades relativas às operações ocorridas em Minas Gerais.

Na informação fiscal, os autuantes esclarecem que em relação à inclusão dos dados do estoque do estabelecimento do Estado da Minas Gerais, a documentação apresentada às fls. 196 a 206 dos autos pelo defendente prova apenas que uma certa mercadoria foi para Minas Gerais, e não prova que o estoque da filial 40.432.544/0081-21 está incorreto. Informam que dos 18 itens apresentados pelo defendente como somente comercializados no Estado de Minas Gerais (fls. 156/157), 11 itens também foram adquiridos ou comercializados no Estado da Bahia, conforme fls. 13 a 18, e uma simples consulta nestas folhas do PAF comprovam que os itens ditos pelo impugnante como só comercializados em Minas Gerais, na realidade também foram comercializados na Bahia.

Observe que no levantamento quantitativo de estoques são conferidas as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro Registro de Inventário, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, houve a constatação omissão do registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, conforme demonstrativos elaborados pelos autuantes, anexados aos autos, tendo sido entregues as cópias ao contribuinte, conforme recibo à fl. 138 do PAF. Foi cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que poderia ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, e não se trata de presunção, como alegou o autuado.

Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, foram elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido. Portanto, restou provada a existência das omissões, haja vista que o levantamento fiscal constitui a prova da infração apurada.

Quanto ao inventário, deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício ou do período considerado. Assim, não acato as correções efetuadas pelo autuado em relação ao estoque inicial computado no levantamento fiscal (Estoque final de 31/12/2005), tendo em vista que estes dados devem refletir a contagem física, e por isso, já deveriam estar apurados no final do exercício, cabendo apenas a correção dos dados em arquivos magnéticos se os mencionados arquivos estivessem em desacordo com o que efetivamente foi inventariado e registrado no livro. Portanto, o inventário deve representar o estoque físico levantado pelo contribuinte, inexistindo possibilidade de nova contagem física em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se realizar diligência fiscal para verificar se a apuração do mencionado estoque físico foi efetuada corretamente, à época.

Na apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo de estoques, adota-se a seguinte fórmula: Estoque Inicial + Entradas com Notas Fiscais – Estoque Final = Saídas Reais. Confronta-se as Saídas Reais com as Saídas efetuadas com Notas Fiscais e se analisa os resultados obtidos. Se fossem trabalhados apenas os documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias para se encontrar o estoque final, jamais seria encontrada alguma diferença, e o inventário que seria calculado poderia não representar o efetivo estoque apurado por meio da contagem física.

O levantamento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração foi efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos magnéticos. A correção de erros, se existirem em tais arquivos magnéticos, é de responsabilidade do contribuinte e os registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias e inventário efetuado com base na contagem física do estoque. Portanto, no caso de existência de erros, compete ao contribuinte informar e corrigir o erro.

Quanto ao argumento do autuado de que foram separadas as mesmas mercadorias que tinham códigos de controle distintos, embora o defendente não tivesse trazido aos autos qualquer prova desta alegação, os autuantes esclareceram que nas notas fiscais de saída não constam a descrição kit (aparelhos e chips). Quando o kit é vendido consta na nota fiscal de saída um item para o aparelho e outro item para o chip, e o levantamento fiscal é efetuado por item de mercadoria e não pelo código.

Concordo com o posicionamento dos autuantes, tendo em vista que foi efetuado levantamento quantitativo de aparelhos, e se não fossem considerados os aparelhos constantes nas notas fiscais relativas aos kits o resultado estaria incorreto.

Assim, de acordo com os demonstrativos elaborados pelos autuantes, foram constatadas, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas. Por isso, é devido o imposto calculado sobre o valor da omissão de saídas, conforme art. 13, inciso I, da Portaria 445/98.

Quanto à alegação defensiva de que a multa aplicada afigura-se na forma de confisco, observo que a aplicação da mencionada multa, no percentual de 70%, está em perfeita consonância com a previsão constante do art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96. A multa e os acréscimos legais decorrentes da autuação, são aplicados em consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o § 1º, do art. 169, do RPAF/99.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Em sede de Recurso Voluntário, fls. 253 a 271, o recorrente reitera que as inconsistências apuradas no lançamento de ofício são decorrentes de um equívoco cometido na escrituração do livro Registro de Inventário relativo ao estabelecimento inscrito no CNPJ/MF sob o nº 40.432.544/0081-21, no tocante aos estoques de 31/12/2005, pois foram consignados, equivocadamente os estoques relativos a dois Estados distintos: Bahia e Minas Gerais. Informa o autuado, que ao tomar conhecimento do equívoco cuidou de elaborar um novo livro Registro de Inventário, com as devidas retificações. Ressalta que parte das mercadorias que constavam no referido livro era comercializada exclusivamente no Estado de Minas Gerais. Quanto às demais, informou que somente uma parcela foi comercializada no Estado da Bahia. Afirma que estas informações podem ser facilmente comprovadas através de exame de relatórios extraídos dos seus sistemas. Cita exemplos e diz que se faz necessário o levantamento documental completo de cada um dos lançamentos. Requer a conversão do processo em diligência, a fim de que possa apresentar os documentos comprobatórios das citadas operações.

Diz que, valendo-se do método utilizado pelos autuantes, foram refeitas novas planilhas, retificando as quantidades constantes na coluna “Estoque Inicial” do Demonstrativo de Estoque. Para as mercadorias que somente são comercializadas no Estado da Minas Gerais, foi inserida a quantidade zero a título de estoque inicial. Para as mercadorias comercializadas tanto no Estado da Bahia quanto em Minas Gerais foram deduzidas as quantidades relativas às operações ocorridas em Minas Gerais. Informa que as retificações efetuadas resultaram em um total de entradas desacompanhadas de notas fiscais no montante de R\$577.836,40, além de saídas sem documentos fiscais no montante de R\$2.675.498,68, chegando-se a um valor bastante inferior àquele identificado pelos autuantes, ou seja, ao invés dos R\$3.652.453,81 apurados pela fiscalização, foi obtido um valor de R\$321.067,87.

Justifica que o valor apurado é decorrente da metodologia adotada pela autoridade fiscal que de forma equivocada separou as mesmas mercadorias que tinham códigos de controle distintos, criando a falsa impressão de que existiram saídas de mercadorias sem a devida emissão de documentos fiscais e o correspondente recolhimento do ICMS. Cita exemplos e informa que está sendo realizado um levantamento documental que será juntado posteriormente.

Contesta também a aplicação da multa, arguindo que, na hipótese de não ser cancelado o Auto de Infração, a empresa Claro S/A, sucessora por incorporação do autuado, não pode ser responsabilizada pelas multas em decorrência da infração praticada pela empresa sucedida. Salaria que a autuação foi lavrada em momento posterior ao da ocorrência da incorporação da empresa sucedida. Transcreve o art. 132 do Código Tributário Nacional – CTN e diz que a sucessão ocorre apenas em relação aos tributos, que não se confundem com multas, uma vez que estas necessariamente decorrem de ato ilícito.

Prossegue afirmando que não há que se falar na exigência de multa contra infração não praticada pela Claro S/A, inclusive por não se tratar de exigência de caráter sancionatório, pessoal e subjetivo. Transcreve entendimento do Tribunal Regional Federal em relação à multa punitiva por atos praticados pela empresa sucedida e julgamentos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre o tema. Também contesta a multa indicada no Auto de Infração, alegando a sua inaplicabilidade em razão de seu caráter confiscatório. Entende que, por ser impertinente a multa aplicada, esta deve ser diminuída ao patamar máximo de 2%, uma vez que a multa aplicada de 60% configura exigência abusiva e confiscatória, contrariando os limites dispostos na Constituição Federal.

Por fim, conclui:

- a) que o livro Registro de Inventário apresentado à fiscalização continha informações incorretas já que de forma equivocada foram escrituradas operações ocorridas no estado de Minas Gerais. Solicita o refazimento dos cálculos utilizando os dados do livro por ele retificado;
- b) que parte das omissões apuradas pela fiscalização decorrem da alteração nos códigos de algumas mercadorias ou da montagem de kits contendo mais de um item. Requer a conversão do processo em diligência a fim de apresentar as devidas comprovações;
- c) que a aplicação da multa em decorrência da suposta infração praticada por pessoa jurídica extinta por incorporação é ilegal, a teor do artigo 132 do CTN;
- d) que a multa no percentual de 70% sobre o valor do imposto é confiscatória, devendo ser afastada ou reduzida.

Finaliza requerendo o cancelamento do Auto de Infração, ou, a redução da penalidade aplicada, bem como a produção de provas por todos os meios em direito admitidos e a realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário. Pede que as intimações relativas ao feito sejam realizadas, exclusivamente, em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis no endereço indicado nas razões do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, por meio do Dr. José Augusto Martins, exarou Parecer à fl. 276 a 278 do PAF, inicialmente esclarecendo que a retificação extemporânea do livro Registro de Inventário-LRI não tem amparo na legislação e, tampouco, na lógica de registros fiscais, já que o referido livro certifica a quantidade de mercadorias existentes em determinado momento, não sendo possível aceitar uma escrituração em outro momento. Entendeu ainda que não merece suporte a tese recursal no que diz respeito ao registro extemporâneo de estoque zero para determinadas mercadorias, sob o fundamento da confusão dos registros de estoques das empresas localizadas na Bahia e Minas Gerais, pois conforme exposto na Decisão de base, os produtos listados como somente comercializados no Estado de Minas Gerais, também são vendidos no Estado da Bahia.

Quanto à inaplicabilidade da multa à empresa sucedida, esclarece que a penalidade, concretizada no momento do lançamento, foi efetuada contra o autuado, a empresa Stemar Telecomunicações Ltda. e não contra a empresa sucessora. Observa, ainda, que o instituto da incorporação compreende a ideia de transmissão de direitos e obrigações do sucessor, sob pena de enriquecimento sem causa da sucessora e de transmissão de direitos inexistentes pela sucedida.

Finaliza opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de primeiro grau que julgou este Auto de Infração Procedente, no qual exige o ICMS decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis.

Inicialmente, indefiro o pedido de diligência requerido, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), tendo em vista que os autos encontram-se devidamente instruídos e não vislumbro equívocos ou elementos de dúvidas que ensejem a necessidade de qualquer esclarecimento técnico.

No que diz respeito à alegação de desproporcionalidade da penalidade imposta, caracterizando o caráter abusivo e confiscatório da multa aplicada de 70%, o que é vedado expressamente pela Constituição Federal, conforme já consignada na Decisão recorrida, esta arguição deve ser rechaçada, pois este órgão colegiado não possui competência para declarar a inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Por outro lado, também não compete a esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal a apreciação do pedido de redução ou cancelamento da multa imposta por descumprimento de obrigação principal, atribuição exclusiva da Câmara Superior deste Conselho de Fazenda Estadual, nos termos do art. 159 do RPAF/BA.

Finalmente, no que diz respeito à alegação trazida na sustentação oral de que a Stemar Telecomunicações Ltda. é parte ilegítima para figurar no polo passivo deste Auto de Infração por estar extinta desde 31/12/2005, constato que à época dos fatos geradores a inscrição estadual da referida empresa se encontrava ativa no cadastro desta SEFAZ, razão pela qual não há que se falar em ilegitimidade passiva.

No mérito, observo que a empresa Claro S.A., sucessora por incorporação da recorrente, ao apresentar o Recurso Voluntário alega que o livro Registro de Inventário, considerado pela fiscalização para efetuar o roteiro de auditoria, não transmite a realidade do estoque tendo em vista que, equivocadamente, escriturou, no livro relativo ao estabelecimento inscrito no CNPJ 40.432.544.0081-21 os estoques de 31/12/2005 de dois estados distintos, o da Bahia e Minas Gerais. Para sustentar a sua tese, anexou, na apresentação da defesa, às fls. 191 a 195, dados do referido livro retificado e planilha de cálculo das diferenças de estoque, por ele apurado, fls. 207 a 213. Também sustenta o recorrente que parte das omissões apuradas pela fiscalização decorrem da alteração nos códigos de algumas mercadorias ou da montagem de kits contendo mais de um item.

No que diz respeito à primeira alegação, observo que a quantidade dos Estoques iniciais considerada pela fiscalização foi obtida do livro Registro de Inventário apresentado à época da fiscalização. Este livro tem como objetivo arrolar as mercadorias existentes no estabelecimento na data do balanço ou no último dia do ano civil, conforme estabelecido no art. 330 do RICMS/BA. Assim, não acato o argumento defensivo, tendo em vista que estes dados devem representar o estoque oriundo da contagem física realizada nas datas estipuladas no referido regulamento. Ademais, o art. 319 do RICMS/BA dispõe que a escrituração dos livros fiscais é de inteira responsabilidade do contribuinte e, para proceder à retificação ou reconstituição da escrita fiscal é necessária a autorização prévia da repartição fazendária a que a empresa estiver vinculada, o que não ocorreu.

Quanto ao segundo argumento, de que parte das omissões apuradas pela fiscalização decorre da alteração nos códigos de algumas mercadorias ou da montagem de kits contendo mais de um item, observo que não há nos autos provas de que houve falta de especificação exata das mercadorias ou que a mesma mercadoria foi identificada por mais de um código, ou que nos

documentos fiscais de entrada, saída e livros de Registro de Inventário a especificação e códigos estavam divergentes. Ademais, verifico que os itens em que a empresa utilizou códigos distintos, nos documentos fiscais, para produtos com a mesma descrição, o autuante ao realizar o levantamento quantitativo efetuou o devido agrupamento, conforme se verifica nas planilhas às fls. 47 e 48.

Por derradeiro, no que concerne à alegação de inaplicabilidade da multa à empresa sucessora sob o entendimento de que a responsabilidade é da empresa sucedida e esta responsabilidade seria intransferível, de acordo com o disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional – CTN, acompanho o opinativo da PGE/PROFIS, no sentido de que, nos casos de sucessão empresarial, a empresa sucessora assume todo o patrimônio da sucedida, abrangendo tanto os direitos como as obrigações, aí incluindo as multas punitivas e moratórias, já constituídas e por serem constituídas.

Nesta linha tem se posicionado o STJ, a quem cabe a interpretação da norma Federal, no caso o CTN, em diversas decisões, a exemplo da ementa a seguir transcrita:

“TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART. 133 CTN. TRANSFERÊNCIA DE MULTA. 1. A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes. 2. Recurso especial provido. (REsp 544265 / CE RECURSO ESPECIAL 2003/0086507-1 Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI DJ 21/02/2005 p. 110)”

Diante do acima exposto, deixo de acatar as alegações recursais e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0001/11-0**, lavrado contra **STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.652.453,81**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS