

PROCESSO - A. I. N° 233055.0902/10-6
RECORRENTE - COMERCIAL SUPERAUDIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF n° 0185-05/11
ORIGEM - INFRAZ EUNÁPOLIS
INTERNET - 02/01/2013

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0402-11/12

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA. Constatando-se diferenças tanto de entradas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. **b)** apuradas diferenças de entrada, mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (aparelhos de telefone, chip). Apuração do débito de acordo com art. 61, XIII, RICMS BA. Infrações caracterizadas. Afastadas preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Os autos cuidam de Recurso Voluntário apresentado por força da Decisão referida, de primeiro grau deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 30/09/2010 para exigir R\$64.619,01, por conter as seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento de 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 de 2009. Valor R\$ 56.947,80, acrescido da multa de 70%,

INFRAÇÃO 2 - Falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. Diz ainda que a falta de recolhimento foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques. Exercício 2009. Valor R\$ 7.671,21, acrescido da multa de 100%,

Remetidos o PAF para apreciação e julgamento pela 5^a JJF, esta proferiu Decisão dirimindo a lide nestes termos, *verbis* :

“O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS, constatada 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 entradas, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2009.

Por lógica ordem de análise, antes das discussões de mérito, devo apreciar questões preliminares.

O autuado apresentou suas razões arguindo a nulidade do lançamento fiscal por entender que houve violência aos princípios do devido processo legal, causando embaraço à sua defesa. Diz que inexiste motivo para

arbitramento da base de cálculo e, *inconstitucional* o dispositivo que aplica multa com fins de confisco, nos termos do art. 150, CF 88.

Não encontro no presente Auto de Infração, quaisquer motivos que o condene à nulidade. Na sua lavratura foi devidamente cumprido o disposto nos artigo 39, RPAF/BA, com a entrega ao sujeito passivo dos papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário, conforme ciência de recebimentos nos demonstrativos constantes nos autos, tendo a infração sido descrita de forma clara, estando fundamentada nos demonstrativos e documentos fiscais que embasaram a acusação fiscal, determinando, com segurança, a infração e o infrator. Ao contrário do que o autuado alega, verifico que lhe foram assegurados todos os direitos processuais, tendo ele iniciado o contraditório exercendo o seu direito de ampla defesa, cabendo-lhe exercitar a sua defesa com os elementos de provas de que dispunha e seguindo o raciocínio que melhor lhe aprovou para a impugnação dos autos, sem qualquer reserva, estabelecendo-se a lide fiscal-tributária dentro do devido processo legal.

A partir da argumentação de dificuldades para entendimento dos termos “Est. Inic., Qtd. Entr., Saída Real., Qtde. Sai, etc”, o Auditor Fiscal esclareceu cada termo, devidamente cientificado ao sujeito passivo, que a estes não voltou a manifestar-se.

O lançamento de ofício está revestido das formalidades legais, considerando que estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, não havendo qualquer arbitramento de base de cálculo e cujos dispositivos legais infringidos e relativos a cada situação estão expressos, não estando presentes nos autos nenhum dos motivos de nulidades elencados na legislação enquadráveis nos incisos I a IV, art. 18, RPAF/BA. Por isso, afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado.

Descabe também o pedido formulado pelo impugnante para uma nova análise das notas fiscais dos seus estoques; verifico presentes nos autos todas as demonstrações dos estoques e levantamentos necessários para a compreensão e formação de meu juízo acerca das infrações que compõem este processo, estando, pois, indeferido, nos termos do art. 150, I, RPAF BA.

Com relação à multa aplicada decorrente do descumprimento da obrigação tributária, a reclamação de que confiscatória não se coaduna com a realidade dos fatos, tendo em vista que a mesma está prevista e amparada na Lei nº 7.014, de 04.12.1996. Na segunda infração, contudo, a multa aplicada não deve ser de 100%, porque obtida através de levantamento quantitativo e, na época de sua aplicação, o percentual previsto era 60% (inciso II, “d”, Lei 7.014/96), e não 100% como constante na redação atual para o inciso III, art. 42, dado pela Lei nº 11.899, cujo efeito é a partir de 31.03.10.

No mérito, diante de extenso e minucioso demonstrativo de levantamento de estoques, o autuado não cuidou da apreciação de seus termos, limitando-se a argumentar as questões adjetivas acima examinadas ou a breve alegação de que “muitas das operações apontadas como aquisição de mercadorias sem documentação fiscal são, na verdade, transferência de mercadorias entre suas filiais, operação que não incide ICMS por não se subsumir ao conceito jurídico de circulação”. Ressalto que toda a documentação relativa ao levantamento fiscal foi entregue ao sujeito passivo, sem que este comprovasse, documentalmente, qualquer equívoco na Auditoria.

Constatou que no demonstrativo das saídas das mercadorias, fls. 123/213, de fato, algumas das saídas se referem à transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (CFOP 6152) para filial do contribuinte situada no Estado do Espírito Santo. No entanto, isto não apresenta qualquer óbice ao levantamento fiscal, uma vez que, diversamente do entendimento do autuado, a operação de transferência interestadual é tributada regularmente, realizada com débito do ICMS, a teor do artigo 12, I, LC 87/96.

Também não houve arbitramento da base de cálculo, posto que a mesma foi identificada nos termos do art. 60, II, RICMS, em se tratando de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria.

Assim, o autuante elaborou levantamento fiscal dos estoques do contribuinte, relacionando as entradas de mercadorias selecionadas, fls. 30/122; saídas dessas mesmas mercadorias, fls. 123/213, apurou seus preços médios, fls. 214/248, no final, apurou a omissão de entradas de mercadorias tributáveis, fls. 15/29, importando total de R\$ 334.987,08. Neste caso, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98, c/c art. 60, II “b” do RICMS/97.

Procedente, pois, é a exigência tributária no valor de R\$ 56.947,80.

Na infração 2, a exigência inclui mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária (aparelhos de telefones, além de chip da OI), constantes do mesmo levantamento quantitativo de estoques, cujo resultado apurou omissão de entradas.

O auditor Fiscal elaborou demonstrativo separado, fl. 249, relacionando os produtos que foram omitidos, com base de cálculo apurada, nos termos do art. 61, XIII, RICMS BA, aplicação de MVA de 9%, base de cálculo da substituição tributária e o ICMS-ST respectivo.

Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

(...)

XIII - nas operações com aparelhos de telefonia celular, especificados no item 35 do inciso II do art. 353, o preço praticado pelo remetente acrescido de quaisquer tributos ou despesas cobradas ou debitadas ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) prevista no Anexo 88, sem prejuízo da redução de que trata o inciso XXIV do caput do art. 87;

Posto isso, acato os valores apurados pelo autuante, nessa infração 2, porque devidamente caracterizada a infração, conforme demonstrativo de fl. 249; oportuno novamente salientar que toda documentação relativa ao levantamento fiscal foi entregue ao sujeito passivo, sem que este comprovasse, documentalmente, qualquer equívoco na Auditoria. Portanto, é devido o imposto no valor total de R\$ 7.671,21.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Por intermédio de Recurso Voluntário, o sujeito passivo insurge-se contra o julgado de 1º grau, aduzindo suas razões às fls. 337/352, pontuando que age com legalidade e que foi autuado no valor de R\$64.619,01, conforme as infrações 1 e 2, que transcreveu, como também a ementa do julgado.

Disserta sobre o devido processo legal e suas garantias, reproduzindo o art. 5º e seus incisos III, LIV, LV e LVI, bem assim o inciso X do art. 93, todos da CF. Cita doutrina neste sentido de Eduardo Domingos Batalho.

Acentua que o autuante descumpriu as prescrições constitucionais a lhe causar embaraços e que a JJF manteve a ilegalidade por considerar o Auto de Infração revestido das formalidades legais. Reproduz o art. 18, II do RPAF e afirma que o Fisco não cabe apenas transcrever os dispositivos legais, por ser requisito do ato administrativo a efetiva e completa fundamentação.

Neste passo, alega ter sido prejudicado seu direito à ampla defesa, por lhe ter sido indeferido de diligência que requereu para revisão das notas fiscais de seus estoques. Pugna pela nulidade do lançamento de ofício.

Adiante, argui a inexistência de motivos fáticos que ensejasse o arbitramento de base de cálculo, à luz do art.148 do CTN, que reproduziu, como também menciona doutrina de Carlos Mário da Silva Veloso, em derredor do art. 148 do CTN.

Defende que, muito embora a JJF tenha afirmado que não houve arbitramento, mas isto não se coaduna com a própria redação, como se lê da ementa de Presunção de Omissão de Saída, como no corpo da fundamentação, que transcreveu.

Destaca que o autuante baseou-se em partes do livro de Inventário e as omissões que nela encontrou não poderiam por si mesmas conduzir à autuação, isto porque cumpria que fossem analisados os demais documentos fiscais que justificam tais omissões.

Diz que invés de acessar as notas fiscais de estoque e aferir a inexistência de falhas que alega, os fiscais não as examinou, “pularam” esta etapa do exame e optaram por presumir a infração ao lavrar a autuação, o que não teria ocorrido caso tivesse analisado as notas fiscais de saída e o estoque inicial para constatar que não houve intenção de omitir as entradas e saídas, o que leva à conclusão de erro no apontamento do estoque inicial.

Menciona que se tivessem sido observadas as garantias do devido processo legal teria sido constatado que muitas das operações apontadas como “*aquisição de mercadoria sem documentação fiscal*” são, na verdade, transferência de mercadorias entre suas filiais, cuja operação não incide o ICMS por não se subsumir ao conceito de circulação.

Passa a transcrever o trecho do julgado recorrido e aduz que a tese foi superada uma vez que a circulação de mercadoria passível de tributação não é o simples movimento, mas o seu envolvimento econômico, respeitando o princípio de capacidade contributiva.

Invoca a inconstitucionalidade já declarada pelo STF quanto às multas com efeito confiscatório, e reproduz trecho do julgado de base nesse sentido fazendo longa digressão de que é vedado utilizar tributo para fins confiscatórios.

Nessa esteira, traz à baila posição de Sacha Calmon Navarro Coelho e a posição decisória do STF na ação direta de inconstitucionalidade nº 551-1, que julgou inconstitucional, com eficácia *erga omnes*, a fixação de penalidade tributária e montante desproporcional ao tributo exigido.

Transcreveu a ementa respectiva e de outro julgado nesse mesmo sentido, do STF, e que há afronta no Auto de Infração ao princípio de não-confisco.

Pede a reforma de Decisão de piso para anular o Auto de Infração em face da insuficiente motivação da ilegal presunção e da multa mal constituída.

A PGE/PROFIS compareceu aos autos e se manifestou às fls. 358/359, rechaçando a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, afirmou que o autuado mesmo em sede de Recurso não impugnou os valores apurados pelo autuante o fazendo genérica e não pontualmente.

No que toca às multas e seu efeito confiscatório, disse que não merecer guarida o inconformismo do sujeito passivo ante a previsão do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e assim opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Como supra relatado, o inconformismo do contribuinte expendido ao longo do seu Recurso Voluntário trafega no sentido de que houve cerceamento do direito de defesa, que lhe foram causados embaraços, que não houve explicação quanto aos itens constantes das colunas do demonstrativo elaborado pelo autuante de levantamento de estoque. Alega que razão não há para ensejar o arbitramento da base de cálculo e que se a autoridade fazendária tivesse buscado verificar a razão da divergência não teria lavrado o auto infracional. Há ainda a alegação de que o Fisco se baseou apenas em parte do livro de Inventário sem analisar outros documentos e que se assim tivesse agido teriam verificado que muitas das operações apontadas como aquisição de mercadoria sem documentação se trataram de transferência entre as filiais do autuado sobre o que não há incidência do ICMS. Requereu, como visto, a nulidade do lançamento de ofício alegando ainda que a multa tem caráter confiscatório.

Sendo esta, em síntese, a motivação da resistência do contribuinte ao julgado de base, passo a cotejar os autos e seus diversos documentos, notadamente, os vastos papéis de trabalho, minucioso como se pode verificar, dos quais não resta qualquer incerteza e dúvida do seu teor, como alegado insubstancialmente pelo sujeito passivo. Houve, inclusive, como se apura das fls. 303/304, explicitação pela autuante diante da alegada dificuldade do autuado de entender o significado dos termos constantes das colunas, a exemplo de EST INIC, que por não ter compreendido, foi explicitado que se trata de ESTOQUE INICIAL DE MERCADORIAS.

De igual modo, é bem verdade que a descrição fática contida na autuação está bem clara, e suficiente à compreensão do que está sendo imputado ao contribuinte.

Por outro lado, apesar dele alegar que houve arbitramento da base de cálculo, constando dos papéis de trabalho que instruem o feito, que em face das divergências encontradas e tomando como base não somente os arquivos magnéticos, mas também as notas fiscais respectivas e os livros de Registro de Inventário de 2008 e 2009, foi apurado o cálculo das diferenças encontradas conforme estoque inicial + entradas – saídas = estoque final.

Observo, pontualmente, que ao ser intimado da informação fiscal e das explicações ali contidas, o contribuinte se manifestou repetindo as mesmas alegações da impugnação inicial, de cunho absolutamente genérico, muito embora tivesse vista de todos os papéis de trabalho que primorosa

e cuidadosamente apuraram todos os itens detalhadamente. Verifica-se, destarte, que a impugnação é meramente genérica, e, portanto, ao meu ver, com intenção protelatória, pois o autuado não se insurgiu especificamente contra nenhum aspecto contábil, matemático, de todas as planilhas resultantes do roteiro de trabalho da fiscalização, se limitando a alegar que seu direito de defesa foi maculado e que houve indevida imposição de arbitramento da base de cálculo, quando, em verdade, nos demonstrativos constam claramente as divergências encontradas. Não houve arbitramento da base de cálculo, mas sim identificadas diferenças como discriminado nos demonstrativos, através de levantamento quantitativo de estoque para identificar o valor unitário da mercadoria, estando relacionadas as entradas, as saídas, seus preços médios, para ao final ter chegado a conclusão motivada de omissão de entradas de mercadorias tributáveis, incluindo as referidas transferências que se sujeitam também à tributação, culminando na conclusão de que houve operações de saídas sem emissão de documento fiscal e, por conseguinte, sem recolhimento do ICMS, de cuja Recurso efetuou o pagamento das entradas não contabilizadas, a resultar, comprovadamente como visto, na exigência fiscal de R\$ 56.947,80.

Sem razão, portanto, o contribuinte, o qual, sequer, apresentou novos documentos em contraprova e nem argumentos novos.

Quanto à infração 2, pois como observo, o autuante cuidou de elaborar o demonstrativo de fl. 249, explicitando os produtos sujeitos ao regime de ST, com aplicação do MVA de 9%, sendo a base de cálculo consonante com o disposto no art. 61, XIII, do RICMS que resultou no ICMS de R\$7.671,21.

E de igual modo, vale acentuar, sobre esta infração e seus demonstrativos, não houve impugnação pontual, específica do contribuinte, e nem juntada de novos documentos, apresentando a defesa cunho nitidamente postergatório.

No tocante à alegação de multa ter caráter confiscatório, manifesto no sentido de que está prevista na legislação tributária baiana, não possuindo este órgão julgador competência material para declarar constitucionalidade.

Por todo o exposto, ficam rejeitadas as alegações genéricas expendidas no apelo, não sendo em absoluto hipótese de nulidade do PAF e do Auto de Infração estando o feito em estrita conformidade com o devido processo legal. E no mérito, como visto, as infrações restaram sobejamente evidenciadas. Nada há, portanto, a reformar na Decisão de primeiro grau que fica integralmente mantida.

Isto posto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 233055.0902/10-6, lavrado contra **COMERCIAL SUPERAUDIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$64.619,01**, acrescido das multas de 70% sobre R\$56.947,80 e 60% sobre o R\$7.671,21, previstas no art. 42, incisos III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS