

A. I. Nº - 203459.0002/12-6
AUTUADO - PB KIDS BRINQUEDOS LTDA.
AUTUANTE - RICARDO FRANÇA PESSOA
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 08.08.2012

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0197-04/12

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatando-se num mesmo exercício, diferença tanto de entradas quanto de saídas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, se o valor das entradas omitidas for maior que o das saídas deve ser exigido o imposto que representar a maior expressão monetária, tomando-se por base 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 das mesmas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração caracterizada. Preliminares não acolhidas. Rejeitado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de março de 2012 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$173.137,85, bem como multa nos percentuais de 70% e 100%, pela constatação da seguinte infração:

01. Recolhimento a menor de ICMS constatado pela apuração de diferenças, tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada, com base em presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no valor total de R\$173.137,85, sendo R\$113.508,07 relativo ao exercício de 2009 e R\$ 59.629,78 referente ao exercício de 2010, com aplicação de multa nos percentuais de 70% e 100%, respectivamente.

Tempestivamente, o autuado apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 102 a 128, onde argui em sua defesa, a título de preliminar, que o autuante não observou princípios constitucionais como o da ampla defesa, constantes no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, vez que não obedeceu “à ordem legal de demonstrar a origem, cálculo e elementos que possibilitem à ora impugnante o pleno conhecimento da suposta base de cálculo imputada”.

Argumenta, ainda, que “não há no Auto de Infração meios que assegurem à impugnante o conhecimento dos motivos que levaram o Auditor Fiscal a desconsiderar as operações realizadas pela impugnante – esta em fiel atendimento das normas legais – para imputar a pecha de omissão de entradas de mercadorias tributadas”.

Transcreve Súmula do Supremo Tribunal Federal (STF), bem como do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Alega, ainda, que o autuante incorreu em excesso de exação e “preencheu todos os requisitos para o seu enquadramento no crime sub studio, quais sejam, o conhecimento de que o tributo reclamado é indevido e o constrangimento empregado quando da lavratura da peça

punitiva, uma vez que, antecipa neste momento a Impugnante, inexistem infrações conforme enquadramento legal pelo auditor”.

No tocante ao mérito da infração, alega que “*tal auditoria encontra-se eivada de equívocos e distante da realidade da empresa*”, pelo fato de que “*a apuração foi realizada através de arquivos magnéticos (SINTEGRA), passíveis de erros, quando da sua geração ou da sua transmissão, mesmo porque a impugnante é uma sociedade empresária limitada com Matriz e aproximadamente 50 (cinquenta) filiais espalhadas pelo território nacional, portanto, podendo sim, por falhas técnicas e administrativas, terem sido as informações do SINTEGRA alimentados ou importados do sistema fiscal em lojas diferenciadas, e, isto é, uma situação que podemos considerar até natural, tendo em vista o volume de informações transitadas eletronicamente pela empresa, e, ainda assim, poderia ter ocorrido erros em análise até por parte da nobre auditoria*”.

Argumenta de igual forma, que “*tratam-se de meros erros materiais que não ensejam prejuízo ao erário, nem decorrem de má-fé da impugnante*”, e que tais erros deveriam ser apenados com a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que “*o art. 915, § 4º, de maneira clara aduz que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelos órgãos julgadores administrativos, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto*”.

Entende que a autoridade fiscal deve “*concluir o Mandado de Procedimento Fiscal pela orientação ao contribuinte para que corrija a sua escrituração dentro dos parâmetros exigidos pelas normas contábeis, facultando-lhe prazo para tanto*”. E mais: “*assim, se aos contribuintes sujeitos à tributação é facultado corrigir os erros contábeis porventura cometidos, e valendo-se do princípio da isonomia também no âmbito administrativo, não há motivação para a adoção de medida tão grave, qual seja a lavratura de Auto de Infração com imposição de penalidade*”.

Quanto ao levantamento realizado, defende que o mesmo se mostra incapaz de “*provar qualquer indigitado conluio. Assim, não contém prova de que houve infração praticada pela Impugnante, tendo permanecido na área de presunções não consubstanciadas, o que não autoriza a exigência do ‘crédito tributário’, vez que se trata de verdadeira ficção*”.

Ressalta que “*tal fato, per si, não acarreta medida apta a desencadear a penalidade Fiscal, inclusive, no vultoso valor imposto. Desta forma, ad cautelam, requer a diminuição da penalidade imposta*” e que o “*arbitramento da base de cálculo do imposto somente seria admitido nas hipóteses do artigo 937 do Decreto 6.287/976*”.

A seguir, tece considerações acerca do instituto da presunção e arbitramento, transcrevendo textos doutrinários, e decisão deste Conselho, para concluir solicitando “*a anulação do presente Auto de Infração, determinando-se o seu consequente arquivamento*”, e requerendo “*que se realize diligência, juntada posterior de documentos, livros fiscais e contábeis e outros elementos probantes, em qualquer fase do processo, com o objetivo único de se provar a veracidade de tudo o que foi alegado, a fim de que fique, completamente, provada a improcedência do Auto de Infração*”.

Informação fiscal prestada às fls. 136 e 137 pelo autuante sustenta o trabalho realizado, diante da fragilidade dos argumentos trazidos pela peça defensiva.

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa, informa que o lançamento e seus demonstrativos somam 95 folhas, e que a acusação fiscal se encontra devidamente tipificada e fartamente demonstrada.

De relação à suscitada infringência ao princípio da legalidade, informa que não agiu por presunção, nem arbitramento, bem como houve violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, motivação, moralidade e legalidade.

No mérito, aduz que a defesa não apresenta um só argumento, indício, muito menos prova capazes de demonstrar a improcedência do fato apurado e autuado pela fiscalização, através dos

arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte através do SINTEGRA, auditados e confrontados com os documentos e livros arrecadados pela fiscalização. O contribuinte faz tão somente afirmações das mais estapafúrdias, sem respaldá-las em fatos, indícios, nem apresentar qualquer prova de suas afirmações.

VOTO

Inicialmente, constato que o lançamento foi realizado pelo Fisco embasado na hipótese que se configura naquela constante na Lei 7.014/96, em seu artigo 4º, § 4º, o qual estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua consequente cobrança.

A seguir, abordarei as questões preliminares suscitadas pela defesa. De acordo com o art. 123, do RPAF, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual examina-se, neste momento a autuação.

Inicialmente, indefiro o pedido de diligência formulado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

Quanto à alegada falta de conhecimento dos motivos que levaram o Auditor Fiscal a desconsiderar as operações realizadas pela impugnante, para imputar a pecha de omissão de entradas de mercadorias tributadas, o contabilista que assina a peça defensiva pela empresa autuada, na sua condição de profissional do ramo, bem sabe a fórmula utilizada para a realização do levantamento em tela, elaborado justamente com base nos dados oferecidos pela própria autuada, ao disponibilizar as informações relativas a estoques, quer inicial, quer final, as aquisições e vendas realizadas com documentos fiscais durante o período de levantamento, e através de simples cálculo matemático, verificar o resultado do mesmo. Tal assertiva, pois, é desprovida de qualquer razão ou motivo.

Por outro lado, as planilhas acostadas ao feito, especialmente às fls. 04 a 95 não somente detalham, como espelham fielmente os critérios do levantamento, os documentos fiscais considerados, bem como os critérios para a composição dos valores tidos como omitidos.

A legislação estadual, inclusive o Regulamento do ICMS então vigente, bem como as normas complementares, como a Portaria nº. 445/98 estabelece os critérios para apuração e composição da base de cálculo para apuração das omissões, o que foi atendido na autuação, razão pela qual não acolho tal argumento suscitado.

No tocante às questões levantadas acerca de violação de princípios processuais e de utilização de arbitramento e presunção, sabido é que a adoção desta, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para, deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte, a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

Dessa forma, de igual modo, não posso acolher a argumentação defensiva a título de preliminar, diante do fato de que, a presunção adotada para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho

fiscal em qualquer violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Diante de tais colocações, não acolho as preliminares levantadas na peça defensiva, passando a examinar o conteúdo do lançamento.

Na apreciação do mérito da lide, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, motivo pelo qual, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, ressaltando-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Reitere-se o fato de que os fatos geradores só podem decorrer da realização dos aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. O tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma inofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade de que o sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 anteriormente citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como **a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas** ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem

pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Além do mais, o levantamento fiscal foi realizado com base nos arquivos magnéticos transmitidos pela própria empresa autuada, a qual deve zelar pela fidedignidade dos dados neles constantes, que devem espelhar de forma fiel os lançamentos ocorridos nos diversos livros fiscais, e para isso deve estruturar-se e organizar-se como grande empresa que afirma ser, com mais de cinqüenta lojas no país, para exercer um controle sobre as operações que pratica em cada estabelecimento, não podendo, nesse momento, sustentar tal tese.

Frente aos argumentos constantes das alegações defensivas, verifico não assistir qualquer razão ao sujeito passivo quanto à iliquidez e incerteza do ICMS constante na acusação fiscal, diante do fato de que o procedimento de auditoria foi elaborado dentro dos preceitos legais e baseado nas informações fiscais e econômico-fiscais produzidas pelo próprio contribuinte e, por obrigação legal, transmitidas ao fisco, os quais, reforce-se, devem espelhar, com fidelidade, a sua movimentação comercial, fato, inclusive, observado pelo autuante por ocasião da sua informação fiscal.

Ademais, o Impugnante não aponta, de forma objetiva e precisa qualquer inconsistência nos dados que fundamentam a omissão apurada no levantamento quantitativo de estoques, nem apresenta números que contrastem com os apontados no procedimento fiscal. Houvesse, efetivamente, qualquer equívoco na autuação, por dever de lealdade deveria o sujeito passivo indicá-lo a fim de que, dessa forma, pudesse ser corrigido. O que não se aceita é que a argumentação utilizada o seja apenas de forma ampla, e sem qualquer dado plausível.

Tal fato enseja as situações previstas nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais dispõem que 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, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Dessa forma, os dados e elementos que fundamentaram a autuação foram fornecidos ao fisco pela própria empresa autuada sem que esta tenha demonstrado ao longo do processo, repita-se, qualquer inconsistência com a realidade de sua movimentação comercial, donde se infere a legitimidade da acusação fiscal, uma vez que efetuada com base em elementos verdadeiros.

Em definitivo, friso que a diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante o procedimento fiscal de levantamento quantitativo de estoques previsto na Portaria 445/98 indica que o sujeito passivo omitiu entradas de mercadorias tributáveis com base em presunção legal de que ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Tal fato consiste em descumprimento de obrigação principal, ao invés de acessória como pleiteia a autuada, motivo pelo qual inaplicável no caso presente o artigo 915, § 4º do RICMS vigente à época do fato gerador do tributo, quanto à possibilidade de redução ou cancelamento da multa.

Quanto ao fato do autuante não ter orientado o contribuinte, concedendo-lhe prazo para a resolução das diferenças encontradas, bem sabe o autuado que vivemos em um Estado de direito, e como tal, um dos seus pilares é a sujeição às normas previstas e emanadas da Lei, atendendo, inclusive, ao comando do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível e que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A previsão de percentual de penalidade a ser aplicada quando constatada violação à legislação tributária encontra-se na Lei 7.014/96, razão pela qual cabe tanto ao autuante como aos julgadores, em nome do estado de direito, que não permite discricionariedade nos seus atos, aplicá-lo consoante previsto na norma legal.

Quanto aos acórdãos administrativos trazidos no bojo da defesa, os mesmos não se aplicam na hipótese do fato concreto ora em exame, razão pela qual não posso considerá-los em amparo do sujeito passivo.

Conforme já explanado anteriormente, não se pode falar que o Auto de Infração tenha sido calcado em arbitramento, vez que o mesmo lastrou-se em documentação fornecida pela própria empresa autuada, e realizada de acordo com a sistemática legal, sendo o resultado apurado fruto de presunção legal, devidamente comprovada à vista dos elementos inseridos no processo. Tal modalidade (arbitramento) consiste na solução autorizada pela legislação para que o Fisco, na ausência de dados confiáveis, lance mão de outros elementos para presumir a base de cálculo do imposto, possuindo o caráter de excepcionalidade, não devendo ser considerado como penalidade, e sim, forma pela qual se procura apurar resultados impossíveis de serem conhecidos diretamente, somente cabível de aplicação, quando inexistirem elementos suficientes para a apuração da verdade material.

No caso do presente lançamento, ao lado de termos o levantamento fiscal calcado em dados fornecidos pelo contribuinte, a apuração da base de cálculo dos valores relativos às omissões verificadas, encontra base legal no artigo 60 do Regulamento do ICMS vigente à época do fato gerador, não se podendo, neste caso, falar-se em qualquer forma de arbitramento.

Por tais motivos expostos, bem como diante da falta de indicação precisa por parte do sujeito passivo de quais foram os eventuais erros materiais cometidos pelo autuante, e da absoluta falta de provas que amparem a argumentação defensiva, voto no sentido de que o Auto de Infração seja julgado **PROCEDENTE**.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. 203459.0002/12-6 lavrado contra - **PB KIDS BRINQUEDOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$173.137,85**, acrescido das multas de 70% sobre R\$113.508,07 e de 100% sobre R\$59.629,78, previstas no artigo 42, inciso III, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 26 de julho de 2012.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA