

A. I. Nº - 269352.0021/11-7
AUTUADO - CASA BAHIA COMERCIAL LTDA.
AUTUANTES - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO e CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 28.09.2012

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0237-04/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Fato não elidido. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. ATIVO FIXO. Retificadas as alíquotas de caminhões, o que diminuiu o valor do imposto exigido, e excluiu a cobrança relativa aos meses de maio, junho e julho de 2010. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Infração procedente. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não elidida. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Ante a constatação do item anterior de aquisição das mercadorias sem documentos fiscais, é devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária. Infração mantida. d) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o valor de maior expressão monetária. No caso, o das operações de entradas. Infração procedente. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 27/09/2011, exige ICMS no valor total de R\$2.373.282,88, por meio das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal indevido de ICMS referente à mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento do imposto por antecipação tributária, relativo à aquisições de AUTO RÁDIO (Substituição Tributária prevista no Protocolo ICMS 41/08, Anexo Único, item 57) e APARELHOS DE TELEFONIA CELULAR (Convênio ICMS 135/06). RELATÓRIOS CONSTANTES DO ANEXO I. Valor Histórico: R\$330.927,42 – Multa de 60%;
2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento e a consumo próprio do estabelecimento. Valor Histórico: R\$1.238.865,77 – Multa de 60%;
3. 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 por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. RELATÓRIOS CONSTANTES DO ANEXO III. Valor Histórico: R\$437.737,15 – Multa de 70%;
4. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. RELATÓRIOS CONSTANTES DO ANEXO IV. Valor Histórico: R\$5.966,48 – Multa de 60%;
 5. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. RELATÓRIOS CONSTANTES DO ANEXO V. Valor Histórico: R\$22.071,05 – Multas de 70% e 100%;
 6. Falta de recolhimento do 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. RELATÓRIOS CONSTANTES DO ANEXO V. Valor Histórico: R\$337.714,51 – Multa de 100%;

O autuado apresenta defesa, fls. 373/394, inicialmente, descreve resumidamente as seis infrações.

Quanto à infração 01, afirma que, inadvertidamente se creditou do imposto na aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária. Houve lapso decorrido pelo fato de que, frequentemente, uma mesma nota fiscal, emitida por um mesmo fornecedor, documentava a aquisição de inúmeros bens diferentes, a maioria dos quais sujeitos ao regime normal de apuração do imposto, assim, circunstancialmente, apurou o crédito sobre o valor integral da nota respectiva, sem deduzir o valor dos bens afeitos ao sistema da antecipação tributária.

Reconhece, então, a procedência parcial da autuação em relação à infração em comento, porém discorda sobre os meses de maio, junho e julho de 2010, nos quais foi apurado a mais o ICMS devido a título de diferencial de alíquota, pois nesses meses, não há débito tributário pendente, seja ele decorrente desta infração, bem como da infração 2 ou de qualquer outra incorrida no período, baseado no fato de que nos meses de maio, junho e julho, apurou o ICMS a mais, com direito a compensação.

Transcreve os arts. 126/132 do RICMS/BA, que dispõem sobre o diferencial de alíquota, apurado sob o sistema do lançamento por homologação, juntamente com ICMS normal do período.

Assim, os débitos da infração 1, relativos aos meses de maio a julho de 2010, foram pagos e em Anexo demonstra os valores relativos aos demais meses, que foram reconhecidos e recolhidos concomitantemente.

Na infração 2, esclarece que a parcela expressiva do diferencial de alíquota exigido pela auditoria decorreu de meras transferências interestaduais, entre estabelecimentos do próprio autuado, de bens para uso e consumo (CFOP 2557) e para incorporação ao ativo permanente (CFOP 2552). Diz, ainda, que existe lições, doutrinas e jurisprudências em que, sobre a simples transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não se subsume a hipótese de incidência do ICMS. Afinal, a materialidade do imposto passa pela circulação jurídica do bem, e esta

somente ocorre em havendo negócio jurídico translativo da propriedade, contracenado, necessariamente, por sujeitos de direito distintos.

Cita a Súmula nº 166 do STJ, e reproduz o art. 543-C do CPC e Decisão do STF.

Aduz que na transferência de mercadorias, a não-incidência do ICMS pressupõe o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 4º, I da Lei Estadual nº 7.014/96, que expressamente exige o imposto nas saídas *“ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”*. Afirma que mesmo consolidada a jurisprudência sobre o tema, a dedução do argumento nesta instância administrativa seria, então, ociosa, em razão do art. 167, I do Decreto Estadual nº 7.629/99. O mesmo já não ocorre em relação à transferência de bens de uso e consumo e ativos permanentes, haja vista que o art. 4º, XV da Lei Estadual nº 7.014/96, não estende a incidência do diferencial de alíquotas às transferências interestaduais. Ressalta que esta questão não envolve o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei estadual, mas apenas a correta interpretação, iniciativa plenamente afeita às prerrogativas deste Conselho de Fazenda.

Diante das jurisprudências do STJ e STF, pergunta por que a Administração insistirá com sua tese, em desfavor do erário com a consequente demanda judicial fadada ao insucesso.

Na questão das aquisições de caminhões referentes aos meses de maio a julho de 2010, afirma que adquiriu da Mercedes-Benz do Brasil Ltda, estabelecida em São Bernardo do Campo, SP, pouco mais de quinhentos caminhões de médio porte, que se incorporaram ao seu ativo permanente, sendo três modelos diferentes (Modelo: 1718 – Peso: 23.000 Kg – NCM: 87.04.2310; Modelo: 915C – Peso: 9.000 Kg – NCM: 87.04.2210 e Modelo: 710/37 – Peso: 6.700 Kg – NCM: 87.04.2310). Todas as aquisições integraram o cálculo do diferencial exigido na infração 2, conforme se pode atestar do confronto entre a lista de notas fiscais (Anexo II) e a lista das notas fiscais de venda emitidas pela montadora paulista (doc. 2). Aduz ainda que a planilha denominada “Cálculo do Difal” elaborada pela inspetoria demonstra que o diferencial foi, para estas aquisições, calculado pela alíquota de 10%, equivalente à diferença entre a alíquota interestadual aplicável (7%) e a alíquota interna básica prevalecente neste Estado (17%). Contudo, o diferencial relativo às aquisições de caminhões deveria ser calculado pela alíquota de 5% e não 10%, com base no art. 51, III do RICMS/97.

Corrigido o valor devido a título de diferencial na aquisição dos caminhões, o valor total de ICMS recolhido pelo contribuinte para os meses de maio (R\$3.117.652,93), abril (R\$3.648.956,97) e junho (R\$1.533.363,77) de 2010 supera, em muito, o débito total destes três períodos, mesmo com os acréscimos decorrentes das infrações 1 e 2.

Salienta que não está pleiteando compensação como matéria de defesa, mas que efetuou o pagamento tempestivamente, fato que extinguiu o crédito tributário.

Registra que o indébito de ICMS é restituído ao contribuinte por meio de creditamento na escrita fiscal (Decreto nº 7.629/99, art. 75, I), o crédito que assistia ao autuado ao final de julho de 2010 era bastante para liquidar o débito, mediante compensação escritural, também os débitos dos meses de agosto (R\$47.668,61), setembro (R\$245.599,58) e novembro (R\$268.424,03) de 2011, objeto da infração 2. Assim, tampouco há débitos em aberto, decorrentes da infração ora combatida, relativos a esses três últimos meses.

Na infração 3, entende que o ônus de demonstração da realização da hipótese de incidência compete, regra geral, ao Fisco, pois a ocorrência do fato gerador é, na terminologia do artigo 333 do CPC, o fato constitutivo do seu direito subjetivo ao crédito tributário, sendo que o fisco tem que provar e não apenas afirmar a ocorrência da hipótese de incidência, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho e Paulo C. B. Bonilha.

Defende que não se pode confundir a presunção simples com a chamada “prova indiciária”, ou prova indireta, pois está sim perfeitamente compatível com o direito positivo, e que inexistindo certeza na ilação ainda que haja probabilidade, inexistirá prova indireta, consoante lição do Professor Luís E. Schoueri.

Na questão da omissão de saídas que consistiram em um confronto direto entre três livros fiscais da impugnante: o Registro de Entradas, o Registro de Saídas e o Registro de Inventário, esses três livros revelaram uma equação simples e precisa para cada mercadoria comercializada pelo autuado: as quantidades indicadas no estoque inicial (Ei) de um ano, somadas às quantidades entradas (En) e diminuídas das quantidades saídas (Sd) devem corresponder ao estoque final (Ef): “ $Ei + En - Sd = Ef$ ”.

No exercício de 2009, a exatidão desta equação era aferível facilmente, uma vez que, iniciando suas atividades neste Estado em março daquele ano, seu estoque inicial era, necessariamente, igual a zero, no entanto, a auditoria apurou, para diversos itens, inconsistências nesta equação. A diferença entre as entradas registradas e as saídas registradas não correspondia ao estoque final registrado: “ $0 + 10 - 7 = 2$ ”. Deste modo, não nega as inconsistências, pois há realmente, conforme apurou a auditoria, incompatibilidade entre as entradas, saídas e estoques escriturados pelo impugnante.

Acrescenta que a auditoria simplesmente deu fé ao Registro de Inventário e concluiu que o erro estava na escrituração a menos do Registro de Saídas. Considerou, assim, apurada a omissão de saídas objeto da infração 3. Citou os arts. 23-A - fundamento legal do levantamento quantitativo de estoque - e 23-B - omissões de entrada - da Lei Estadual nº 7.014/96. Assim, a partir de levantamento quantitativo de estoque, são dois os caminhos possíveis para se aferir a omissão de saídas: “(a) ou se apura diretamente esta omissão de saídas (art. 23-B); (b) ou se apura diretamente a omissão de entradas, com o que opera-se presunção legal de omissão de saídas (art. 23-A)”. Com base no art. 23-B da Lei nº 7.014/96, afirma que a omissão de saídas precisa ser comprovada diretamente pela fiscalização, por exemplo, identificando as notas fiscais de saída não-escrituradas pelo contribuinte. Não há, enfim, presunção legal de omissão de saídas na hipótese de divergência entre o Registro de Saídas e o Registro de Inventário.

Aborda que a lei não diz que a prova da divergência entre os Registros de Saída e Inventário presume saídas omitidas, tampouco, a Portaria nº 445/98. Pelo contrário, esse diploma infralegal consigna que o Registro de Inventário é simples “ponto de referência” (art. 1º) do levantamento quantitativo, e que a omissão precisa ser efetivamente “constatada” (art. 4º) e “verificada” (art. 5º), caso contrário, se as saídas não foram diretamente provadas pela auditoria e se nenhuma presunção legal milita em seu favor, restaria enquadrar o levantamento como prova indiciária, sendo que a mesma, não apenas requer demonstração do indício (divergência entre Registros de Saída e Inventário), mas a demonstração de que este indício necessária e inexoravelmente implica a ocorrência do fato que se quer provar (omissão de saídas).

Acrescenta ainda que essa co-relação necessária inexiste porque a divergência entre os Registros pode decorrer da incorreta escrituração do Registro de Inventário, e não do Registro de Saídas e para realizar a prova indiciária, deveria a inspetoria afastar a possibilidade de erro na escrituração do Registro de Inventário, tanto quanto fez, tão adequadamente, em relação ao Registro de Entradas e proceder ao levantamento físico do estoque, de modo a confirmar a exatidão do Registro de Inventário.

Conclui que não há presunção legal a respeito, e o lançamento se fundamenta em inadmissível presunção simples da autoridade lançadora.

Assevera que a autoridade, ao constatar a divergência entre os Registros de Saída e Inventário, se valeu de um juízo empírico de probabilidade, para considerar que o Registro de Saídas estava escriturado a menos. Reitera que tribunais administrativos estaduais já reconheceram a insuficiência do mero confronto entre os livros de Inventário e de Saídas, para fins de se apurar omissão de saídas, como também, as Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal do Brasil têm exigido, em situações similares a destes autos, que a auditora proceda ao levantamento físico dos estoques. Outrossim, as inconsistências nos livros fiscais do contribuinte autorizam, sim, o arbitramento da base de cálculo (CTN, art. 148), mas não a presunção do fato gerador.

Prossegue arguindo que a omissão de saídas do exercício de 2009, mesmo que estivesse satisfatoriamente comprovada pelo Fisco, o lançamento objeto da infração 3 haveria de ser cancelado, devido à fiel disciplina do art. 23-B, I da Lei nº 7.014/96. Aduz que foi arbitrada a base de cálculo do ICMS a partir do preço médio das saídas realizadas, pelo autuado, no último mês de comercialização de cada mercadoria, no período fiscalizado. Ocorre que essa norma foi introduzida na legislação estadual pela Lei nº 11.899/10, cuja vigência teve início em 31/03/2010. Assim, em 2009, não havia norma legal que autorizasse tal arbitramento das saídas supostamente omitidas. Transcreve o art. 144, caput e §1º do CTN e lição de Misabel Derzi.

Passa a relatar a infração 6, e adota as mesmas críticas endereçadas à infração 03, sendo que nesta a auditoria deu credibilidade ao Registro de Inventário (estoques inicial e final) e elegeu o livro de Entradas como o vilão da equação, dando por apurada a omissão de entradas. Transcreve o art. 60 do RICMS/BA, mostra que a regra legal de presunção não é exatamente esta. Reitera que o RICMS/BA esclarece que a omissão de saídas somente é presumida pela comprovação *simultânea* de dois fatos distintos, a saber: “(a) a omissão de entradas; e (b) a ocultação de receitas”.

Discorre que o §1º do mesmo art. 60, não deixa dúvida de que se tratam de dois fatos distintos, tanto assim que estabelece que o maior deles prevalecerá como critério de arbitramento da base de omissão de saídas. Assim, a presunção legal, é a de que o contribuinte não escriturou a entrada porque não tinha “origem” para essa aquisição, e não tinha origem porque os recursos utilizados na compra foram auferidos em uma venda anterior não-escriturada. Reproduz o art. 7º, inciso II da Portaria nº 445/98.

Afirma ainda que a ocultação de receitas integra, juntamente com a omissão de entradas, a lista de fatos cuja comprovação condiciona e desencadeia a regra legal de presunção, sucedendo que, a inspetoria não produziu, rigorosamente, **nenhuma prova da suposta ocultação de receitas** pelo autuado, nem demonstrou saldo credor de caixa, não foram localizados pagamentos de terceiros não-contabilizados, assim, a presunção legal não está autorizada.

Registra que não é razoável a presunção, pois com um capital social superior a dois bilhões de reais, o autuado tivesse que omitir entradas, de dois milhões de reais, por impossibilidade de comprovar recursos para tais aquisições.

Quanto às infrações 4 e 5, são decorrentes das presunções desautorizadas objetos das infrações 3 e 6, razão pelas quais requer o cancelamento também.

Aponta o que realmente aconteceu: sendo o autuado, a maior rede do varejo brasileiro, possui um complexo controle no inventário de suas lojas, de modo que reflita, com correção, o saldo de entradas e saídas de cada mercadoria e, conseqüentemente, o estoque físico efetivo de cada estabelecimento. Assim, para alguns milhares de itens diferentes, ocorreu de o Registro de Inventário ser incorretamente escriturado, ter falhas no software de controle do inventário ou, mesmo, falha humana que explicam esses lapsos.

Afirma que não há omissão de entradas nem de saídas, e sim apenas escrituração incorreta do estoque em 31/12/2009 no Registro de Inventário e que na análise de algumas das mercadorias envolvidas nas infrações 3 e 6, a auditoria apura omissões de saída em 2009 (infração 3) e omissões de entrada em 2010 (infração 6). Anexa tabela de demonstração do ocorrido.

Pontua que as unidades saídas e entradas supostamente omitidas em 2009 e 2010, respectivamente, estão indicadas nas colunas “Saídas 2009” e “Entradas 2010” da referida tabela. Já o estoque final de 2009 correto, e que deveria constar do Registro de Inventário, é aquele indicado em colchetes na coluna “EF 2009/EI 2010”. Percebeu que a correção do estoque final de 2009 resolve a situação, tanto nas equações de 2009 como de 2010, conforme o item da lista da tabela, a “mesa para computador Luka”.

Esclarece novamente que o Registro de Inventário indicava 8 unidades restantes em 31 de dezembro de 2009, quando na verdade havia 10 unidades no estoque físico. Essas 10 unidades ajustam a equação de 2009 (109 entradas menos 99 saídas resultam em 10) e também a de 2010 (10

unidades iniciais mais 170 entradas menos 280 saídas resultam em 0). O mesmo sucede em relação aos demais itens da lista, pois o autuado se equivocou na escrituração de 2 livros fiscais, em dois momentos diferentes (Registro de Saídas, ao longo de 2009, e Registro de Entradas, durante 2010), ou de apenas um livro, em um único momento (Registro de Inventário, em 31 de dezembro de 2009), ou ainda, que o controle interno gerencial do contribuinte, que serve de fonte para escrituração do Registro de Inventário, aponta corretamente o estoque final das mercadorias da lista, indicado nos colchetes da tabela citada. Mais um sintoma de que o erro reside, na verdade, no Registro de Inventário, e que o lapso ocorreu justamente quando da transposição das informações do controle interno para o livro fiscal.

Conclui pedindo o cancelamento dos débitos da infração 1 referente aos meses de maio a julho de 2010 e o cancelamento integral dos débitos das infrações 2, 3, 4, 5 e 6, com fundamento no art. 163 do Decreto nº 7.629/99. Junta, fls. 395, tabela dos débitos que não foram impugnados pelo autuado referente à infração 1.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 912/916, logo ressaltam que o contribuinte concordou com o procedimento da infração 1, no entanto, discorda quanto à infração 2, na qual procura fazer uma compensação dos supostos pagamentos de ICMS a mais, referente a outros fatos geradores que decorreram nos meses de maio, junho e julho de 2010 (diferencial de alíquota), pretensão não permitida, conforme pressupõe o art. 170 do CTN.

Já em relação à alíquota do produto “Caminhão”, referente à infração 2, fl. 380, afirmam que a correta aplicação é de 12% em conformidade com o art. 51, III, do RICMS/BA, e retificam os valores exigidos.

Afirmam que o demonstrativo de cálculo da Diferença a Abater está configurado na fl. 910 e que, diante dos valores apresentados, não há o que ser cobrado de Diferencial de Alíquota nos meses 5, 6 e 7 de 2010, pois os valores lançados pela empresa no livro Registro de Apuração, constantes do citado demonstrativo, suplantam os valores anteriormente encontrados de diferenças apuradas. Contudo, sustentam que, embora os valores sejam suplantados, não é cabível nos autos, por falta de previsão legal, o instituto da compensação, como quer o autuado, ainda mais por se tratar de infrações com fatos geradores distintos uns dos outros, que são: “*Crédito Indevido de Mercadorias da ST, Diferencial de Alíquotas e Levantamento Quantitativo de Estoques*”, sendo que esta última desdobrada em 4 infrações: “*Omissão de Saídas, ICMS Não Antecipado nas Omissões de Entradas de produtos da ST, ICMS Normal por Solidariedade nas Omissões de Entradas de produtos da ST, e Omissão de Entradas*”, tal situação ou solicitação não é possível.

Deste modo o autuado deve solicitar a restituição em relação aos pagamentos de imposto feito a mais como é previsto no CAPÍTULO II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/09.

Reproduzem o art. 69 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e citam o voto constante do Acórdão JJF nº 0415-04/10 (4ª JJF) que conclui: “*Assim, para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante o fato de a saída de mercadoria, utilizadas como material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, não ser passível de tributação pelo ICMS, como alega o recorrente.*”

Em relação à infração 3 – Levantamento Quantitativo de Estoques - Omissões de Saídas, asseveram que o autuado se equivocou ao mencionar que a infração foi baseada em presunção, quando não o foi, pois se trata de Omissão de Saídas de mercadorias tributáveis, detectado em exercício fechado, apurado através dos arquivos magnéticos com todas as operações da empresa, de entradas e saídas, que estão em consonância com os livros Registro de Entradas e de Saídas, e levando-se em conta os livros Registros de Inventário, oficialmente escriturados pela empresa autuada.

Apenas na infração 6 é utilizada a presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou os pagamentos destas entradas com omissões de saídas anteriores

sem a devida documentação fiscal. Ressaltam que o autuado, após a lavratura do Auto de Infração, através de alegações meramente matemáticas quis ajustar os livros Registro de Inventário (constantes cópias às fls 291 a 336), e alegou erro na sua escrituração, o que não é cabível, tendo em vista que os livros fiscais representam a oficialização da escrituração fiscal do contribuinte. Assim, não se pode ajustar um livro Registro de Inventário porque o Fisco detectou omissões em algumas mercadorias, e autorizar retificá-los por conveniência, conforme pressupõe o art. 330, do RICMS/BA.

Porquanto o livro Registro de Inventário discrimina oficialmente o quantitativo de mercadorias em estoque, quando da realização de seu balanço e, através do mesmo, o autuado declarou o que possuía em seu estoque, em determinada data, as quantidades e valores de cada item que comercializa. Desta forma, a empresa autuada não pode alegar que os livros fiscais estão incorretos, com o fito de ajustar os saldos iniciais e finais, com o mero intuito de zerar ou diminuir as omissões detectadas.

Pedem pela procedência da autuação, com exceção dos meses de 5, 6 e 7 do exercício de 2010, da infração 2.

VOTO

Saliento que a apreciação de constitucionalidade de lei emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, portanto, este CONSEF não pode apreciar a questão, entendimento este ratificado no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Decreto nº 7.629/99, art. 167, inciso I.

Ademais, o Auto de Infração contém elementos suficientes para determinar com segurança, a infração e o infrator; contém a descrição dos fatos de forma clara, precisa, sucinta; bem como todos os relatórios dos levantamentos elaborados e todas as provas necessárias à demonstração dos fatos apontados nas infrações, em obediência ao disposto no art. 39 do RPAF/99 (Decreto nº. 7.629/99), e os autuantes na informação fiscal, rebateram todas as questões trazidas na defesa.

Na infração 01 está sendo exigido ICMS em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, referente às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, relativo à aquisições de auto rádio (Substituição Tributária prevista no Protocolo ICMS 41/08, Anexo Único, item 57) e aparelhos de telefonia celular (Convênio ICMS 135/06).

Verifico que as mercadorias, objeto da infração, são auto-rádio e aparelhos de telefonia celular, as primeiras enquadradas no regime de substituição tributária, mediante Protocolo ICMS 41/08, Anexo Único, item 57, aparelhos de reprodução de som NCM 85.19.81 e as seguintes por meio do Convênio ICMS 135/06, previstos no art. 353, II, item 35 - aparelhos de telefonia celular – NCM 8517.12.13, 8517.12.19 e 8517.12.31.

Reza o art. 97, IV, “b” do RICMS, que é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados: quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359).

O contribuinte reconhece que, efetivamente, ocorreram equívocos na escrituração fiscal, e indevidamente utilizou-se dos créditos fiscais glosados, contudo, afirma que os débitos relativos aos meses de maio, junho e julho de 2010 estão pagos, pois em decorrência do pagamento a mais do ICMS, a título de diferencial de alíquotas, não haveria débitos pendentes naqueles meses, e efetuou o recolhimento do imposto dos demais meses apontados na autuação. Traz no documento de fl. 395, os valores da infração 01 que foram reconhecidos.

Portanto, o sujeito passivo reconheceu o cometimento da infração, e não cabe a compensação pleiteada, neste momento processual, em decorrência de pagamento a mais do imposto, mas o pleito deve ser levado à apreciação da autoridade competente, nos termos do art. 73 do RPAF/99.

Fica mantida a infração na íntegra.

Infração procedente.

Na infração 02, a defendente argumenta que por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da própria impugnante, de bens para uso e consumo, e de incorporação ao ativo permanente, esse fato não se subsume à hipótese de incidência de ICMS.

Rejeito o argumento apresentado, haja vista que para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante a natureza jurídica da operação, logo o fato de a saída de mercadorias, utilizadas como material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, é passível de tributação pelo ICMS, e não se encontra previsto tal exclusão no § 1º do art. 3º da Lei nº 7.014/96, que trata da não incidência do ICMS, qualquer cláusula de exclusão à cobrança aqui realizada.

Quanto ao argumento relativo aos equívocos nas alíquotas aplicadas aos bens do ativo imobilizado, tais como caminhões, concordo com a exclusão promovida pelos autuantes, pois efetivamente, a diferença de alíquotas a ser aplicada para essas mercadorias é no percentual de 5%, e foram destacadas nas competentes notas fiscais, as alíquotas no percentual de 12%, em conformidade com o art. 51, III, do RICMS/BA.

Portanto, em decorrência da retificação promovida pelos autuantes, nos meses de maio, junho e julho de 2010 não há imposto a ser exigido. Deste modo devem ser excluídos os valores de R\$ 40.932,99; R\$ 43.919,05 e R\$ 207.566,80.

Quanto às demais parcelas ficam mantidas de acordo com a exigência original.

Infração procedente em parte, no valor de R\$ 946.446,93.

Na infração 03, decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, detectada por meio de levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o de saídas. Os relatórios da infração encontram-se no Anexo III, fls. 261 a 270, relativo ao exercício de 2009.

O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e as saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante este levantamento constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

No presente caso, foi constatada omissão tanto de entradas como de saídas de mercadorias, e sendo a omissão de saídas maior, essa foi considerada como base de cálculo para a tributação. Portanto, tratando-se de omissão de saída de mercadoria, o ICMS é exigido com base na própria operação de saída omitida, isto, as saídas realizadas sem documentação fiscal. Desse modo, não se trata de arbitramento, nem de presunção legal, mas de levantamento quantitativo de mercadorias, considerando o movimento real das mesmas, no estabelecimento, em determinado período fiscal.

Os argumentos trazidos pela defesa, de que haveria equívocos na escrituração do livro Registro de Inventário, não podem ser acatados, haja vista que os mencionados supostos equívocos somente foram detectados após a lavratura do presente Auto de Infração, mas o autuante considerou, acertadamente, os estoques registrados naquele livro e apresentado à fiscalização no decorrer da ação fiscal, quando não houve sequer menção, por parte do contribuinte, de que poderia haver equívocos na sua escrituração.

Quanto à base de cálculo da infração, esta foi corretamente encontrada em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mes em que a mercadoria foi comercializada no período fiscalizado, consoante art. 60, II, “a” do RICMS/97, portanto, trata da definição do valor unitário das mercadorias, nos casos de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque.

Esclareço que na Lei nº 7.014/96, no art. 42, III, que trata da multa a ser aplicada para as infrações tipificadas naquele artigo, consta a seguinte redação, com efeitos até 30/03/2010:

70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque;

A redação foi alterada pela Lei nº 11.899 de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, como segue:

100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.

Desse modo a tipificação da pena relativa ao levantamento quantitativo de estoques estava prevista, anteriormente à ocorrência dos fatos geradores apontados neste lançamento.

Diante do exposto, voto pela procedência da infração.

Quanto às infrações 04 e 05, o levantamento quantitativo foi realizado com base nos exercícios de 2009 e de 2010. A Portaria 445/98 reza que no caso de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque, ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, com multa de 70%, e o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 10, I, “a”, “b” da mencionada Portaria).

O defendente não aponta qualquer outro equívoco no levantamento fiscal, senão o já refutado em decorrência da alegação de erros na escrituração do livro Registro de Inventário.

Deste modo, as infrações ficam mantidas nos valores originariamente exigidos.

A infração 06 decorreu do levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2010, no qual foram apontadas entradas de mercadorias omitidas, no exercício de 2010.

A exigência do imposto está embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção de ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.

A base de cálculo do imposto foi apurada com base no valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, nos termos do art. 60, II, “b” do RICMS/97.

Em decorrência de o sujeito passivo não ter apontado equívocos no levantamento efetuado, a não ser o de que a escrituração do livro Registro de Inventário estaria incorreta, fato já rechaçado por esta relatora, aplico o disposto no art. 143 do RPAF/99: “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”

Infração procedente.

Quanto aos valores de ICMS que teria sido pago a mais, o pedido de restituição de indébito, deve ser formulado junto à inspetoria fazendária, nos termos do art. 73 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269352.0021/11-7**, lavrado contra **CASA BAHIA COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.080.864,04**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.283.341,33, 70% sobre R\$456.118,06 e 100% sobre R\$341.404,65, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2012.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR