

PROCESSO - A. I. Nº 203459.0027/08-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MAXI CABOS COMÉRCIO LTDA. (MACEIO CABOS COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.)
RECORRIDOS - MAXI CABOS COMÉRCIO LTDA. (MACEIO CABOS COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0321-02/09
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 25/09/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0257-11/13

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DE MAIOR EXPRESSÃO. ENTRADAS. Examinada a autuação e os argumentos defensivos cotejando-as a vasta documentação colacionada pelo contribuinte, extraio que ali não constou preliminar neste sentido, mas apenas, no Recurso, ou seja, que reside vício no PAF por não ter sido viável identificar o montante do débito tributário com segurança e precisão. Infração insubsistente. Acolhida a preliminar de nulidade quanto a este item. Modificada a Decisão recorrida. **PREJUDICADO** a análise do Recurso de Ofício. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versam os autos de Recurso de Ofício e Voluntário, este interposto pelo sujeito passivo por força do julgado de primeiro grau que deliberou pela Procedência em Parte do Auto de Infração lavrado em 30/09/2008 para lhe exigir ICMS no valor de R\$56.744,88 por imputar o cometimento de duas infrações, sendo objeto de ambos os Recursos à infração 1, a saber:

1 - falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercícios fechados: 2003, 2004 e 2005.

O voto condutor do julgado de base foi proferido nestes termos:

“Inicialmente não acolho a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, bem como o pedido de diligência fiscal com a alegação de que o lançamento de ofício em discussão não observou o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal pela impossibilidade de se determinar com precisão o montante do débito tributário para a Infração 01. Observo que o autuante acatou as alegações defensivas, considerou os levantamentos realizados pelo próprio contribuinte corrigindo as falhas da autuação, após sua revisão, concordou com os elementos apontados e transportou para o novo demonstrativo de débito os valores devidamente ajustados. Ficando assim saneadas as incorreções e omissões em conformidade com o disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), com prevalência ao princípio da verdade material. Prescindindo da reabertura do prazo de 30 dias para defesa.

No mérito, trata o presente Auto de Infração de lançamento de crédito tributário de ICMS em decorrência do cometimento de 2 irregularidades: falta de recolhimento do imposto constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo lançado o ICMS sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado e falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, em dezembro de 2003 e março de 2004.

Em relação à Infração 02, o sujeito passivo disse expressamente que não iria se manifestar, portanto a considero desde já subsistente.

Quanto à Infração 01, no levantamento originário constatou-se diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo de estoque exercício fechado, sendo lançado o crédito do imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das entradas. Ocorre que o sujeito passivo em sua peça defensiva, apontou inconsistências nos demonstrativos que deram suporte à autuação, refez o levantamento fiscal originário, e apurou diferenças de saídas maiores que de entradas, sendo demonstrado tais eventos nas planilhas e notas fiscais acostadas às fls. 43 a 732.

Observe que pelo que ficou demonstrado nos autos o autuante à vista dos novos elementos trazidos pelo sujeito passivo, realizou os exames necessários e concordou com os dados dos demonstrativos apresentados pelo contribuinte que reduziram os montantes das bases de cálculos, e que foram consignadas pelo autuante em seu novo Demonstrativo de Débito, fl.736, registrando as novas bases de cálculos nos valores de R\$30.299,82 - exercício de 2003, fl.118; R\$ 51.339,00 - exercício de 2004, fl. 157 e R\$68.075,94 - exercício de 2005, fl. 373, apurando-se após revisão, novos valores do crédito tributário, pelo que concordo com o procedimento fiscal, ficando a Infração 01 assim demonstrada:

INFRAÇÃO 1						
Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico	Valor Real (R\$)
31/12/2003	9/1/2004	30.299,82	17	70	5.150,97	5.150,97
31/12/2004	9/1/2005	51.339,00	17	70	8.727,63	8.727,63
31/12/2005	9/1/2006	68.075,94	17	70	11.572,91	11.572,91
Total						25.451,51

Diante do exposto, concordo que o lançamento tributário configurado no presente Auto de Infração, 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, também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

Saliento que está sendo excluído do novo Demonstrativo de Débito, o montante da base de cálculo de R\$13.437,70, com ICMS no valor de R\$2.284,41, acrescentado pelo autuante, no ato de sua revisão fiscal, visto que tais valores que não haviam sido objeto de autuação, logo, não fazem parte do lançamento tributário originário consignado no presente Auto de Infração. Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, Devendo ser homologado o valor já recolhido.”

Ao final do voto a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF em obediência ao comando do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/BA.

O contribuinte, por seu turno, exerceu seu direito de defesa também em sede recursal expondo suas razões às fls. 769/786, e após expor breve sinopse dos atos processuais, passa a arguir a nulidade da autuação por ausência de requisito formal essencial devido à mudança da fundamentação respectiva, eis que, como ali dito, enquanto na peça inicial, o fato imputado trata-se de operações de saídas de mercadorias não declaradas, todavia, na informação fiscal consta como sendo a entrada de mercadorias não contabilizadas.

Entende que houve fundamentação diferente daquela constante do Auto de Infração, peça única que não pode alterada ou emendada por qualquer outro termo aditivo ou complementar ao Auto de Infração, o que disse ter sido ratificado pela Decisão recorrida, a qual aborda o fato gerador como entradas de mercadorias não contabilizadas, quando necessariamente o fato imponível são operações de saídas de mercadorias não declaradas.

Menciona que o segundo requisito essencial para a validade do ato é como prescreve o inciso IV do artigo 39 que se refere ao Demonstrativo do Débito Tributário (do novo lançamento) e que tem como base de cálculo as entradas de mercadorias tidas com não contabilizadas.

Diz que o Demonstrativo do Débito, que é parte principal e essencial da autuação que lhe foi entregue, concerne às saídas de mercadorias sem nota fiscal, enquanto que a Decisão de piso reporta-se à nova imputação alterada pelo autuante na informação fiscal, ou seja, que foi a expressão monetária das entradas não contabilizadas, esta que, como pontua, inexistente no Demonstrativo de Débito muito embora seja este parte essencial e intrínseca do Auto de Infração.

Conclui que, sem a existência da data do fato gerador, base de cálculo, alíquota, multa e o valor consolidado do débito, resta configurada a nulidade, de ofício.

Alega, em acréscimo, que os Demonstrativos de Estoque apensos aos autos, na coluna referente ao valor das Entradas não contabilizadas, que não foram devidamente elaboradas na medida que não foi efetuado o somatório anual das possíveis bases tributáveis e que o saneamento do requisito essencial ao lançamento poderia ter sido efetuado em duas ocasiões distintas: ou pelo próprio autuante com a formalização e entrega ao Contribuinte do Termo complementar ou aditivo ao auto com a nova descrição do fato gerador ou, ainda, quando do julgamento de Primeira Instância, a qual, entretanto que ao invés de decidir por um fato não descrito na autuação, deveria ter corrigido-a determinando que o preposto fiscal elaborasse termo próprio com a nova fundamentação e lhe desse ciência, garantido o necessário direito de defesa, o que não ocorreu.

Frisa que, ante a ausência da descrição do fato e estando ausente requisito essencial do ato previsto no inciso III do artigo 39, que o lançamento contém vício de nulidade absoluta. Transcreve vasta jurisprudência de tribunais administrativos e do STJ, como também o art. 142, do CTN, o art. 39 que tratam dos requisitos de validade do Auto de Infração, além de doutrina, tudo em socorro dessa tese.

Adiante, insiste na arguição de nulidade por conter o levantamento efetuado pelo Fisco fragilidade ante à sequência de equívocos cometidos já arguidos desde a impugnação, e que para análise desta CJP, apresenta os equívocos constatados no levantamento quantitativo por espécie, das bases de cálculo relativas às saídas, expressão monetária maior que as entradas, apuradas por si após a revisão efetuada pelo Fisco que reexaminou e acatou as novas bases de cálculos, as quais haviam sido majoradas, equivocadamente, em 83 %, 82% e 68%, respectivamente, nos exercícios findos em 12/2003, 12/2004 e 12/2005.

Fato Gerador	Base apurada no Auto	Base Revisada pelo recorrente	Valor excluído	Percentual de exclusão - erros
12/2003	91.697,58	15.773,20	75.924,38	83,00
12/2004	114.000,44	20.515,63	93.484,81	82,00
12/2005	99.278,42	31.602,42	66.676,00	68,00

Acentua que base de fundamentação dessa revisão fiscal coincide com a que elaborou, a evidenciar que a inconsistência do levantamento é flagrante, tornando-o incompatível com a expressa determinação contida no § 1º do artigo 18 do RPAF.

Prossegue arguindo, ainda como preliminar de nulidade, a insubsistência do lançamento com fundamento em suposta presunção legal, já que, como destaca, a cobrança de tributos sujeita-se ao princípio da legalidade e que somente poderá ocorrer diante da existência de lei que respalde a sua exigência. Para isso, que não basta sua previsão constitucional, pois é necessário a edição de lei que especifique os elementos essenciais da tributação, quais sejam: o sujeito passivo da obrigação, a hipótese de incidência tributária, a base de cálculo e a sua alíquota, e como não há norma contendo tais requisitos, impossibilita o ente tributante de lhe impor tal exigência tributária, sob pena de afronta o dito princípio da legalidade à luz da CF/88, Art. 150, I.

Transcreve lição do mestre Roque Antonio Carraza e o art. 155, II do texto constitucional quanto à competência dos Estados e do Distrito Federal de instituir impostos quanto às operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, o que afirma ter sido outorgado pela regra do art. 146 que dispõe caber à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Aduz que a lei complementar do ICMS é a LC nº 87/1996 que ao tratar da base de cálculo estabeleceu no art. 18 que: Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração,

o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Em conclusão, afirma que a lei geral do ICMS acena com a possibilidade de aferir-se a base de cálculo por arbitramento, quando omissos ou não mereçam fé os registros do contribuinte. É oportuno esclarecer que base de cálculo arbitrada ou aferição indireta não se confunde com base de cálculo presumida. São conceitos jurídicos completamente distintos e que, com efeito, em matéria tributária, arbitrar é a faculdade que a lei confere à autoridade lançadora para estimar a base de cálculo do tributo de forma indireta, a partir de critérios pré-estabelecidos, limitados aos casos em que sejam omissos ou não mereçam fé os registros do contribuinte, mas sempre facultando-lhe o contraditório administrativo ou judicial.

Diz que presunção é a conjectura, consequência ou conclusão que a lei ou juiz tira de fatos conhecidos para afirmar a existência ou verdade do fato que se pretende provar. É meio de prova indireta. Com pertinência ao Direito Tributário, interessa examinar-se a presunção legal absoluta e a presunção legal condicional, e que é absoluta quando a lei a reputa verdadeira, em face do fato ou ato ocorrido, e não admite prova em contrário, embora existente: a coisa julgada, o princípio segundo o qual a ninguém é lícito ignorar a lei, entre outros exemplos. Já a presunção legal condicional é a que, tida como verdade pela lei, pode ser elidida pelas provas que se lhe oponham.

Cita como exemplo de presunção legal condicional a constante a do imposto de renda a partir da sua Lei Complementar nº 5.172/66 a teor do art. 42: *A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*

Nesta esteira, pontua que a utilização de base de cálculo presuntiva no imposto de renda somente é possível porque prevista em sua lei complementar. Repete que é competência exclusiva da lei complementar estabelecer, dentre outros, a base de cálculo dos tributos (CF/88, art. 146, III, "a"). Acontece que a lei complementar do ICMS, não prevê base de cálculo presuntiva, mas apenas base de cálculo arbitrada. Mas que, a despeito desse entendimento cristalino, o Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.014/1996, publicada no Diário Oficial de 05.12.1996, introduziu na legislação do ICMS, base de cálculo presuntiva, o que, sem dúvida, trata de tentativa que desborda da Constituição vigente a resultar em flagrante inconstitucionalidade. Transcreve a legislação referida quanto ao momento da ocorrência do fato gerador.

Enfatiza que o agente fiscal, quando da elaboração dos demonstrativos, utilizou-se da alíquota de 17% quando, a bem da verdade, os produtos comercializados, objeto da autuação, de uso em informática, estavam alcançados pelo benefício fiscal de redução de base de cálculo 58,825%, previsto no inciso V, do artigo 87 do RICMS-BA, de forma que a carga tributária incidente corresponderia a 7% (sete por cento). Tal erro de cálculo implicaria, no mínimo, em retificação do valor apurado.

Afirma, por derradeiro, neste sentido, que há a insubsistência do lançamento quanto aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro de 2003, porque já alcançados pela decadência e que nos casos de lançamento por homologação, em que o contribuinte antecipa o pagamento sob condição resolutória, o prazo decadencial é o previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Seguidamente, ressalta que, se ultrapassadas todas as preliminares de nulidade, que no mérito, melhor sorte não se reserva ao lançamento e nem aos novos demonstrativos, a indicar, na pior das hipóteses, as novas bases de cálculo, o que diz não ter sido antes possível já que lhe foi suprimida a reabertura de prazo quando da mudança de fundamentação do lançamento.

Destaca que estão anexadas ao presente sete planilhas que demonstram os novos valores de saídas e das entradas de mercadorias e que as notas fiscais dizem respeito à apuração do valor das entradas em razão que o documentário fiscal das saídas está juntado ao processo desde dezembro de 2008. Traz um quadro resumo do valor das saídas e das entradas extraídos dos demonstrativos de estoque dos exercícios findos em 31/12/2003, 31/12/2004 e 31/12/2005.

Data do fato gerador	Entradas - R\$	Saídas - R\$
31/12/2003	30.299,83	15.773,20
31/12/2004	14.370,81	23.326,63
31/12/2005	42.279,39	32.499,21

Por fim, requer a nulidade do lançamento e, no mérito, a redução das bases de cálculo, nos termos dos demonstrativos acostados no Recurso, aplicando-se, ainda, a alíquota reduzida de 7% para as mercadorias Patch Panel 48 Posições, Patch Cable Cat. 5 e 3.0 MT 568, Converter 10/100 Base TXP 100 Base FXMMCC, Cabo Multi-lan ENCHANCED 24AWGX4P, Cabo Elet. Multi-lan ENCHANCED 4P CMX AZ e Cabo ELE. FISDATA BMS-22 AMGX2PR, item esse sobre o qual, inclusive, deixou de pronunciar-se o órgão julgador de Primeira Instância.

Instada a PGE/PROFIS, os autos foram encaminhados ao Procurador Geral do Estado por força da decadência arguida, tendo, após, sido proferido o Parecer de fls. 939/940, o que rejeitou a decadência e opinando pelo improvimento da tese recursal.

Encaminhado o PAF a esta Relatora, foi sugerida à conversão do feito em diligência tendo em vista os argumentos levantados pelo contribuinte e a documentação por ele coligida, o que foi anuído pelos demais componentes desta CJF, determinando, assim, que os autos fossem remetidos ao autuante visando os seguintes esclarecimentos:

1. Se os produtos referidos no Recurso Voluntário, descritos às fl. 787 no documento denominado Recomposição do Demonstrativo de Estoque, se a eles se aplica à alíquota reduzida de 7% ou não. E, em caso positivo, que fosse procedida à revisão fiscal pertinente;
2. Com base nos documentos colacionados pelo contribuinte às fls. 788/923, notadamente as planilhas que se referem aos novos valores de saídas e de entradas de mercadorias, e as notas fiscais dos exercícios de 2004 e 2005, e que desse cotejo se eram ou não procedentes as alegações recursais, incluindo os valores das saídas e das entradas conforme o demonstrativo de estoque de fl. 785. E que se positivamente fosse a conclusão, que os cálculos fossem refeitos dando-se vistas ao sujeito passivo.

O autuante se manifestou às fls. 947/950 aduzindo que elaborou farta documentação para sustentar seu posicionamento; que acatou as razões do contribuinte, tendo corrigido para 2003, a omissão de saída para o valor de R\$ 91.697,58 e a de entrada para R\$ 30.299,83 e para o ano de 2004, a omissão de saída para R\$ 114.000,14 e a de entrada para R\$ 51.339,00; em 2005 para omissão de saída o valor de R\$ 99.278,42 e de entrada de R\$ 68.075,92.

Enfatiza que mais especificamente, em resposta à diligência suscitada por esta Câmara, que em relação às mercadorias de fl. 786, que realizou pesquisa na GETRI e que não encontrou nenhum benefício fiscal.

Quanto aos demonstrativos apresentados no Recurso do contribuinte, que este não indicou as alterações procedidas e nem as fundamentou, e que nos exercícios de 2004 e 2005 houve supressão de quantidades de mercadorias em seus demonstrativos, além do que as notas fiscais colacionadas não há qualquer explicação, o que não lhe permitiu prestar os esclarecimentos solicitados por não serem claras e precisas às planilhas a impedir um cotejamento seguro para se afirmar que a Decisão da JJF contém equívocos a provocar a sua reforma.

Aberta vistas ao recorrente, foi requerida a prorrogação do prazo para se manifestar, o que fez às fls. 967/972, reproduzindo os termos da dita diligência e os fundamentos expostos no Recurso, tendo ainda afirmado que o autuante nada esclareceu de modo a prover subsídios a estes Julgadores, apesar de suas alegações estarem fundadas na vasta documentação que juntou

quando recorreu a esta CJF, sobre o que aqui ressalto, o autuante voltou a se posicionar às fls. 982/986, reiterando o seu pronunciamento anterior.

Assim, afirma que em relação ao benefício fiscal diz que as mercadorias por ele alcançadas estão previstas no ANEXO 5-A e que pesquisando pelo NCM destas verifica-se que não constam ali elencadas. No que tange ao levantamento fiscal, nada a alterar, de igual modo.

VOTO

Consta dos autos Recurso Voluntário e de Ofício que cingem-se à infração 1, havendo preliminares de nulidade suscitada pelo sujeito passivo. De logo, examinado o PAF, constato o seguinte:

1. A descrição da infração acusa omissão de saída decorrente da presunção de entradas não contabilizadas;
2. Os demonstrativos do débito exigido de fls. 7, 14 e 22 indicam omissão de saída maior que a entrada.

Disto, concluo que não há coerência entre a acusação e os demonstrativos, em que pese ser este – quantificação do débito – parte essencial e intrínseca do Auto de Infração, o que implica na ilação de que, constatada essa discrepância entre o ilícito atribuído ao contribuinte e o ditos demonstrativos que constituem a quantificação da dívida tributária respectiva, que falta requisito formal à validade do Auto de Infração, causa bastante, pois, para fulminá-lo no nascedouro à luz do inciso III do artigo 39, do RPAF combinado com o art. 142, do CTN, por ser hipótese dos autos coincidente com aquela prevista no § 1º do artigo 18 do RPAF.

Nesta esteira, de ofício, porque não houve arguição do Recorrente neste sentido, fica decretada a Nulidade do lançamento de ofício.

À vista do expendido, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, declarando PREJUDICADA a análise do Recurso de Ofício. **Assim, o Auto de Infração fica mantida à imputação quanto ao item 2, no valor de R\$4.898,89, devendo ser homologado o valor já recolhido pelo contribuinte através de parcelamento que já fora finalizado.**

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 203459.0027/08-0, lavrado contra **MAXI CABOS COMÉRCIO LTDA. (MACEIO CABOS COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.898,89**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido através do parcelamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SE – REPR. DA PGE/PROFIS