

PROCESSO - A. I. Nº 207162.0021/11-0
RECORRENTE - VALDAC LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0093-04/12
ORIGEM - INFAC VAREJO
INTERNET - 31.07.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 300-13/13

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A antecipação parcial é prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96, com dispositivo correspondente no art. 352-A do RICMS/97, incidindo nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização (“*caput*” do artigo). Infrações 01 e 02 caracterizadas. 2. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS PAGAMENTOS EFETUADOS E OS LANÇAMENTOS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Ilícito tributário comprovado nos autos. Infração 03 caracterizada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta de escrituração de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações de saídas anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Ou seja, está demonstrada a ocorrência de vendas sem pagamento do imposto no exercício considerado (2008). Infração 04 caracterizada. **b)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Infração 05 caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração que exige ICMS no valor histórico total de R\$ 171.062,71, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo aduzidas.

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, relativo às entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com o objetivo de comercialização. Valor lançado de R\$ 19.338,97 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 – Recolhimento a menor do ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com o objetivo de comercialização. Valor lançado de R\$ 11.294,14 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 3 – Falta de recolhimento do tributo concernente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Valor lançado de R\$ 12.079,44 e multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a” da Lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com Recursos provenientes de vendas anteriormente realizadas, também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado (2008). Está dito que a auditoria foi efetuada com base em arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte, após sucessivas transmissões, motivadas por inconsistências e equívocos nos mesmos, mediante intimações e orientações fornecidas ao longo dos trabalhos, conforme documentos apensados. Valor lançado de R\$ 57.612,03 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado (2009), levando-se em conta, para o cálculo do débito, a quantia de maior expressão monetária, a das saídas tributáveis. Consta que a auditoria foi levada a efeito com fundamento em arquivos magnéticos fornecidos pelo autuado, após sucessivas transmissões, motivadas por inconsistências e equívocos nos mesmos, mediante intimações e orientações fornecidas ao longo dos trabalhos, conforme documentos apensados. Uma vez que foi constatada, nos estoques, a presença de inúmeros produtos com as mesmas descrições e códigos diferentes, bem como com descrições diferentes e códigos iguais, estes últimos excluídos do levantamento (junto com aqueles sujeitos à antecipação tributária), o agrupamento foi realizado com o prévio conhecimento da sociedade empresária. Valor lançado de R\$ 70.738,13 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

Em Primeira Instância, os Ilustres Julgadores da 4ª JJF rejeitaram a preliminar de nulidade arguida na Impugnação:

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos e livros fiscais, demonstrativos e relatórios, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou a base jurídica. Igualmente, não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizado nos aspectos abordados na impugnação, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações imputadas.

Com respeito à insurgência do sujeito passivo contra a antecipação tributária, mais especificamente a parcial, objeto das infrações 01 e 02, o que tenho a registrar é que a mesma está prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, e este órgão julgador não possui atribuição legal para declarar inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I do RPAF/99.

Quanto à infração 03, enquadrada no art. 124, I do RICMS/97, primeiramente, é necessário deixar fora de dúvida que o Código Civil não se destina a regular a matéria em lide, posto que direcionado às relações jurídicas entre particulares, ou entre o Poder Público e particulares, nas quais aquele figure como igual, sem as prerrogativas que lhe são peculiares e sem o poder de império, o que, obviamente, não é o caso.

Em verdade, o lançamento tributário deve específica obediência ao art. 142 do CTN, devidamente observado pelo autuante, já que o art. 124, I do RICMS/97 versa sobre as datas de recolhimento do imposto. A acusação, conforme exposto no Relatório supra, é de falta de recolhimento do tributo nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Fica, portanto, rejeitada a preliminar de nulidade.

Indeferiram o pedido de diligência por entenderem que “os autos encontram-se devidamente instruídos. Não existem omissões, obscuridades ou contradições a ensejar a necessidade de diligência”.

Também indeferiram o pleito de cancelamento ou redução das multas, pois, entenderam que este

não possui amparo legal, de acordo com os arts. 158/159 do RPAF/99. Chamaram a atenção para o fato que todas as infrações tratam de descumprimento de obrigações principais, cabendo tal requerimento à Câmara Superior do CONSEF ao apelo da equidade, observando-se os requisitos dos precitados dispositivos regulamentares.

No mérito, mantiveram as infrações 1 e 2 em razão do seguinte:

No mérito, a antecipação parcial é prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96, com dispositivo correspondente no art. 352-A do RICMS/97, incidindo nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização (“caput” do artigo).

A infração 3 restou procedente com base nos seguintes argumentos:

Quanto à infração 03, ao analisar as cópias do Livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS) de fls. 221, 224 e 227, em cotejo com o extrato de fls. 131 a 136, vejo que, de fato, o contribuinte não recolheu o ICMS, escriturado no livro fiscal próprio, atinente aos meses de setembro, outubro e novembro de 2008.

Concluíram pela manutenção das infrações 4 e 5:

A falta de escrituração de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações de saída anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Ou seja, está demonstrada a ocorrência de vendas de mercadorias sem pagamento do imposto no exercício considerado (2008).

Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária.

As infrações 04 e 05 foram verificadas através de auditoria de estoques, com o cômputo das quantidades constantes do Livro de Inventário, das notas de entrada e saída, apurando-se as omissões de fls. 635 a 794, com cópias entregues. Em se tratando de presunção relativa (infração 04), resta invertido o ônus da prova. No caso da infração 05, não foram trazidos documentos que consubstanciassem as alegações de defesa.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Requer a realização de diligência em busca da verdade material a fim de constatar as suas alegações defensivas quanto às infrações 4 e 5. Aduz que não houve qualquer omissão, e que tais infrações decorreram de erro do Sistema SINTEGRA, que já foi corrigido e não existiu qualquer dano ao Erário, pois todos os arquivos que apresentaram problemas não interferiram no valor das operações ou no valor do imposto recolhido.

Apresenta uma tabela descrevendo cada um dos arquivos solicitados pelo Agente Fiscal para demonstrar o quanto alegado. Nesta tabela constam os registros 54 (informações referentes aos produtos que estão na NF); 60M (informações referentes ao cupom fiscal); 60A (identificador de cada Situação Tributária no final do dia de cada equipamento emissor de cupom fiscal); 60R (informações acumuladas por mês a respeito de cada tipo de mercadoria, produto ou serviço processado nos ECFs do estabelecimento informante); 61 (registro dos documentos fiscais); 61R (informações das mercadorias); 74 (informações de inventário) e 75 (informações da listagem dos códigos de produto ou serviço utilizados).

Defende que a diligência deve refazer o trabalho fiscal com base no arquivo magnético que juntou aos autos.

Entende que a mera presunção legal de omissão de saídas em todas as operações dos meses de dezembro de 2008 e 2009 não pode ser aceita.

Diz que a Decisão recorrida não apreciou o seu pedido de diligência e também não apreciou o seu pedido de redução da multa com base no art. 158 do RPAF.

Aduz a nulidade por vício formal da infração 3, pois entende que o enquadramento legal nela constante (art. 124, I, do RICMS) está incorreto, pois, aponta apenas o prazo para recolhimento do ICMS. Defende que tal dispositivo não é base legal para a suposta infração.

No mérito, volta-se contra as infrações 1 e 2 argumentando que não é cabível a cobrança do imposto por antecipação tributária, pois não se pode exigir tributo antes da configuração do fato gerador. Aduz que tal cobrança, por presunção, infringe o princípio da legalidade.

Alega que a antecipação tributária representa “bi-tributação no mesmo fato gerador”, que são as aquisições interestaduais.

Diz que as multas aplicadas foram em montante exorbitante e requer a sua relevação com base no art. 158 do RPAF, pois alega que não agiu com dolo, má-fé ou com fraude.

Em Parecer de fls. 976-977, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Cruz, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Entende que as razões recursais são insuficientes para elidir as infrações imputadas. Frisa que o contribuinte não traz qualquer argumento jurídico ou de prova capaz de modificar a Decisão de piso.

Quanto ao pedido de diligência, diz que não foram trazidos aos autos em sede recursal planilha, levantamento ou qualquer documento a justificar a realização desta. Entende que a Decisão recorrida pontua que não há omissões, obscuridades ou contradições que justifiquem a realização de diligência.

Quanto ao pleito de redução da multa, chama a atenção que se trata de multa por descumprimento de obrigação principal e que o contribuinte não preenche os requisitos do art. 159 do RPAF.

VOTO

Observo que o contribuinte insiste no pedido de realização de diligência para que seja revisado todo o procedimento fiscal referente às infrações 4 e 5. Aduz o Recorrente que apresentou novos arquivos magnéticos retificados e requer que a fiscalização seja refeita com base nestes documentos.

Entendo que não merece guarida o pedido recursal, haja vista que a diligência deve ser realizada para verificar pontos específicos impugnados pelo contribuinte. A conversão do feito em diligência fiscal tem o intuito de verificar determinados fatos, quando as provas ou os argumentos trazidos aos autos indiquem que há dúvidas que precisam ser sanadas, o que não é o caso dos autos em análise.

Veja-se que as infrações 4 e 5 decorrem do levantamento quantitativo de estoque realizado com base nos arquivos magnéticos do contribuinte, os quais indicaram omissão de entrada de mercadorias, no exercício de 2008 e de saídas de mercadorias, no exercício de 2009, e somente foram considerados pela fiscalização após sucessivas transmissões motivadas por inconsistências e equívocos nos mesmos.

Alega o contribuinte que os arquivos foram retificados e que a fiscalização deveria ser refeita com base nos novos documentos apresentados. Não pode ser acolhido tal procedimento, pois, cabe ao contribuinte o ônus de produzir a prova a seu favor. O Recorrente deveria indicar quais os pontos dos arquivos magnéticos que continham equívocos e que foram objeto de retificação e apresentar as respectivas provas documentais que justificassem tais correções. Como o contribuinte não produziu tal prova, nem mesmo por amostragem, não é justificável a conversão do feito em diligência para que seja feita uma revisão total da fiscalização.

Ante ao exposto, indefiro o pedido de diligência.

Frise-se que, ao contrário do que alega o Recorrente, a Decisão de primeiro grau enfrentou sim os seus pedidos de realização de diligência e de redução de multa, conforme se percebe dos trechos a seguir transcritos:

Os autos encontram-se devidamente instruídos. Não existem omissões, obscuridades ou contradições a ensejar a necessidade de diligência, em razão de que indefiro o pedido respectivo.

O pleito de cancelamento ou redução das multas não possui amparo legal. De acordo com os arts. 158/159 do RPAF/99, esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para decidir sobre esta matéria, uma vez que todas as infrações tratam de descumprimento de obrigações principais. O requerimento pode ser efetuado junto à Câmara Superior do CONSEF ao apelo da equidade, observando-se os requisitos dos precitados dispositivos regulamentares.

Quanto à alegação de nulidade da infração 3, há de se observar que tal infração decorre do imposto apurado pelo próprio contribuinte, lançado em seus livros fiscais por ele mesmo, e não recolhido aos cofres públicos. Nota-se, portanto, que a indicação do dispositivo regulamentar referente ao prazo para recolhimento do tributo está consonante com a infração descrita, não havendo que se falar em nulidade. Ademais, conforme prevê o art. 19 do RPAF, se for possível compreender a infração imputada pela descrição dos fatos, não há nulidade:

Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

No mérito, o Recorrente se insurge contra a cobrança do imposto por antecipação, antes da realização do fato gerador. Observo que tal tese defensiva é bastante antiga e já foi apreciada há muito tempo pelo STF no RE 213.396:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CONSTITUCIONALIDADE.

1. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 213.396 (DJ de 01/12/2000), assentou a constitucionalidade do sistema de substituição tributária "para frente", mesmo antes da promulgação da EC nº 03/93.

2. Alegação de que a aplicação do sistema de substituição tributária no mês de março de 1989 ofenderia o princípio da irretroatividade. Procedência. Embora a instituição deste sistema não represente a criação de um novo tributo, há substancial alteração no sujeito passivo da obrigação tributária.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido em parte.

(STF, Tribunal Pleno, RE 266602/MG, Rel Min. Ellen Gracie, DJ 02/02/2007) (grifamos)

Tal entendimento perdura há mais de dez anos na jurisprudência dos Tribunais Superiores do país, logo, não é cabível o argumento recursal. Ademais, frise-se que tal cobrança, além de permitida pela Constituição Federal no art. 150, §7º, está prescrita na LC 87/96 e também na Lei Estadual nº 7.014/96.

A antecipação parcial não representa “bi-tributação”, nem mesmo “*bis in idem*” das operações interestaduais, como alega o Recorrente. Observe-se que a antecipação parcial decorre da exigência do diferencial de alíquotas (alíquota interna subtraída da alíquota interestadual), pois, conforme determina a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional, as vendas interestaduais destinadas a contribuintes do ICMS são tributadas à alíquota interestadual e, na venda subsequente, o comerciante adquirente deverá recolher, além do imposto incidente sobre esta venda, o diferencial de alíquota que incidiu na compra por ele realizada. A antecipação parcial somente determina que este diferencial de alíquota seja recolhido na aquisição da mercadoria, e não na venda subsequente. Frise-se, ainda, que o valor recolhido a título de antecipação parcial gera crédito a ser compensado com o imposto a ser recolhido na apuração mensal do imposto pelo regime normal. Tal cobrança está prevista legalmente e é acatada pela jurisprudência pacífica do STF, conforme exposto acima. Além disso, o instituto da antecipação parcial procura colocar em pé de igualdade os comerciantes localizados no Estado da Bahia e os que estão fora do Estado, evitando que seja mais vantajoso adquirir mercadorias fora do território baiano.

Quanto ao pedido de redução de multa, como bem observou a Douta PGE/PROFIS, tratam-se de multas decorrentes de descumprimento de obrigação principal, às quais somente podem ser reduzidas ou canceladas com base no art. 42, §8º da Lei nº 7014/96 e art. 159 do RPAF, e a competência para apreciar tal pedido é exclusiva da Câmara Superior do CONSEF.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a 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 207162.0021/11-0, lavrado contra **VALDAC LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$171.062,71**, acrescido das multas de 60% sobre R\$30.633,11, 50% sobre R\$12.079,44 e 70% sobre R\$128.350,16, previstas no art. 42, incisos II, “d”, I, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS